

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ VERGİLENDİRİLMESİ

**İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan
Ümüt ÇELİK**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ**

İSTANBUL –2015

TEZ TANITIM FORMU

- ADI SOYADI** : Ümüt ÇELİK
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 12.05.2015
- SAYFA SAYISI** : 110
- TEZ DANIŞMANI** : Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ
- DİZİN TERİMLERİ** : Eğitim, Program Değerlendirme Süreci, Sosyal Bilgiler, Eğitim Sistemleri, Müfredat.
- TÜRKÇE ÖZET** : Bu araştırma, gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi konusunun incelenmesini amaç edinen bir çalışmadır.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
2. YÖK Ulusal Tez Merkezi.

Ümüt ÇELİK

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ VERGİLENDİRİLMESİ

**İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan
Ümüt ÇELİK**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ**

İSTANBUL –2015

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının ederlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ümüt ÇELİK

12.05.2015

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Ümüt ÇELİK'in "Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi: "Bir Alan Araştırması" adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ
(Danışman)

Üye

Yard. Doç. Dr. Necati KALKAN

Üye

Yard. Doç. Dr. Levent POLAT

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 2015

Doç. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

Bu araştırmada, "Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi" konusu ele alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradının konusuna girmektedir. Gelir ise, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Kiralamaya konu gayrimenkullerin ve gayrimenkul sayılan hakların kiralama bedelleri emsal olarak belirlenen bedelinden aşağı bir değerde olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Devlet, vatandaşlara amme hizmeti görevi gereği, sunmak zorunda olduğu mal ve hizmetlerin temini için finansman yaratmak zorundadır. Kamu finansman sistemi, bir ülkenin çeşitlilik arz eden birçok gelir kaynağının oluşturduğu bir bütündür. Bu bütünlük içerisinde en büyük paya vergi gelirleri sahiptir. Bunun için kamu gelirleri genelde vergi gelirleri olarak akla gelmektedir. Vergi, devletin organları vasıtasıyla gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden belli bir karşılığı olmaksızın, onların mali glerine göre kamu zoruyla alınan paralardır. Devletin görevi, vergi alacağını güvence altına almak, verginin en az masrafla ve kolayca tahsilini sağlamak ve vergilemeyle ilgili şekli ödevlerin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini temin etmektir. Bunu yaparken mükellef haklarını göz önünde bulundurmalıdır.

Bu çalışmada, kamu kaynakları içerisinde gösterilen ve en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin elde edilmesi için; mali analizle mükellef hakları gözetilerek etkin olarak ekonomik verimlilik sağlanacak bir şekilde elde edilmesi ve kamu ihtiyaçlarına göre kullanılmasının sağlanması, malı saydamlıkla hesap verebilmesi ve gerektiğinde kontrolün düzenlenmesinin gerektiği amaçlanmıştır. Vergi gelirleri içinde mükellef sayısı ve elde edilen gelir olarak, Gelir Vergisi büyük önem taşımaktadır. Gelirin unsuru olarak gayrimenkul sermaye iradından mükellef olanlara, gayrimenkullerini kiraya verme işlemlerinde gerekli kolaylıkların sağlanması gerekmektedir. Bu kolaylıklar; indirim, istisna ve teşvik şeklinde olabileceği gibi beyannamelerin düzenlenmesi için mükellefi bilgilendirici yayınlar yapmak, broşürler dağıtmak, halka açık alanlarda stantlar kurmak şeklinde de olabilir. Mükellef, vergi verme konusunda bilinçlendirilmeli, mükellefe vergi ödemenin bir yükümlülük olmadığı, vatandaşlık görevi ve sorumluluğu olduğu bilinci yerleştirilmeli ve geliştirilmelidir.

Anahtar Sözcükler: Gayrimenkul, Gayrimenkul Sermaye İradı, Emsal Kira Bedeli, Değerleme, Amortisman, Vergi, Yıllık Beyanname.

SUMMARY

In this research, "Taxation of Immovable Capital" issues are discussed. Income Tax Law mentioned in 70th article of goods and rights of owners, tenants, the possessors, easement and the beneficial owner or income as a result of rented by tenants, the subject matter of immovable property. Income, the gain obtained in a need has been identified as one of a calendar year and the net amount of the annuity. The rents of the property and rights under the provisions of the lease are to be lower than the equivalent rental value.

Government, citizens, public service tasks should, for the supply of goods and services you have to offer that is difficult to raise finance. Public finance system is a whole consisting of many diverse sources of income of a country. The largest share in tax revenues has this integrity. Public revenues for that usually come to mind as tax revenues. Taxes, which require the state to meet the expenses of the public service they have received through the bodies, real and legal persons without a specific provision, they are taken by force of public money according to their financial strength. The duty of the State to ensure the tax credit, a tax of at least cost and easily ensures the collection and taxation to ensure the full and complete fulfillment of the relevant form of homework. This should take into consideration the rights of taxpayers.

The aim of this study was to obtain the tax revenues that have shown that the largest share in public funds; tax effective, economic and efficient way to ensure the acquisition and use, account is to ensure accountability and financial transparency and financial control arrangements if necessary. As income and the number of taxpayers in tax revenues, income tax is of utmost importance. Real estate capital as an element of income to the taxpayer of the income recipient, you will need to provide the necessary ease the process of letting the property. This is easily; discounts, exemptions and incentives to make informative publications as may be amenable to regulation of such declaration, distributing brochures, may also be a booth set up in public areas. Should be informed about giving taxpayer, paying taxes is not an obligation, civic duty and responsibility should be placed on the awareness that should be developed.

Keywords: Real estate, real estate capital gains, Equivalent Rental Value, Valuation, Depreciation, Tax, Annual Statement.

İÇİNDEKİLER

	SAYFA
ÖZET	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER	IV
TABLolar LİSTESİ	VI
KISALTMALAR LİSTESİ	VII
ÖNSÖZ.....	VIII
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
GAYRİMENKUL KAVRAMI VE GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1.GAYRİMENKUL KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI	3
1.1.1. Gayrimenkul Kavramının Tanımı ve Kapsamı	3
1.1.2. Sosyal ve Ekonomik Açıdan Gayrimenkuller	4
1.1.2.1. Arazi ve Arsa	7
1.1.2.2. Bina	8
1.1.3. Hukuksal Alanda Gayrimenkuller.....	9
1.1.3.1. Özel Hukukta Gayrimenkuller.....	10
1.1.3.2. Kamu Hukukunda Gayrimenkuller.....	12
1.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ KAYNAKLARI, MÜKELLEFİ VE TAHSİLİ	13
1.2.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Sağlayan Mal ve Haklar	13
1.2.2. Gayrimenkul Sermaye İradında Mükellef.....	16
1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme.....	17
1.2.3.1. Kira Bedelinin Nakden Tahsil Edilmesi.....	17
1.2.3.2. Kira Bedelinin Aynı Olarak Tahsil Edilmesi	19
1.2.3.3. Kiraya İlişkin Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi	19
1.2.3.4. Tahsil Sayılan Haller	21
1.2.3.5. Binaların Dış Yüzeyine Reklam Almak ve Ortak Alanların Kiralanması	22
1.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİT ŞEKİLLERİ.....	24
1.3.1. Gerçek Usul	24
1.3.1.1. Gayri Safi İrad	24
1.3.1.2. Giderler	25
1.3.2. Götürü Gider Yöntemi	28
1.4. EMSAL KİRA BEDELİ.....	30
1.4.1. Emsal Kira Bedeli Uygulanacağı Durumlar	30
1.4.2. Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacağı Durumlar	33
1.4.3. Emsal Kira Bedelinin Hukuki Dayanağı	34
1.4.4. Zarar Doğması Hali.....	36
İKİNCİ BÖLÜM	38
BEYANNAMEYE DAİR GELİR İNDİRİMİ VE KONUT İSTİSNASI-TEFKİFAT	38
2.1. YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN GELİRLERDEN YAPILACAK İNDİRİMLER	38
2.1.1. Hayat Şahıs Sigorta Primleri.....	39
2.1.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları.....	41
2.1.3. Bağış ve Yardımlar	45
2.1.3.1. Sınırlı İndirilecekler.....	47
2.1.3.2. Sınırsız İndirilecekler.....	48

2.1.4. Sponsorluk Harcamaları	51
2.1.5. Ar-Ge harcamaları	53
2.1.6. Doğal Afetler İle İlgili Ayni ve Nakdi Bağışlar	56
2.1.7. Türkiye Kızılay Derneğine-Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Bağış ve Yardımlar	57
2.1.8. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi	57
2.1.9. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna Göre Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	58
2.1.10. Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar	59
2.1.11. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar	60
2.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA KONUT İSTİSNASI VE TEVKİFAT..	63
2.2.1. Konut İstisnasının Şartları.....	63
2.2.2. Konut İstisnasının İşleyişi.....	65
2.2.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Tefkifat	67
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	71
DEĞERLEME VE GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ.....	71
3.1. DEĞERLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	71
3.1.1. Değerlemenin Tanımı	71
3.1.2. Değerlemede Esas	72
3.1.3. Değerleme Ölçüleri	73
3.1.4. Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler.....	78
3.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI	80
3.2.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Tam Mükellef.....	80
3.2.2. Gayrimenkul Sermaye İradında Dar Mükellef	82
3.2.3. Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri	83
3.2.4. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi	84
3.2.5. Beyanın Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar	85
3.2.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Örnekleri.....	86
3.2.7. Kira Geliri Elde Edildiği Halde Beyanname Verilmemesi veya Eksik Beyan Edilmesi	91
3.2.8. 2014 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi	92
3.2.9. Verginin Ödenmesi	93
3.2.10. İşyeri Kiralarında Stopaj Yoluyla Vergilendirme ve Beyan.....	94
3.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR.....	95
3.3.1. Faizsiz Para, Kirasız Ev Hali	95
3.3.2. Ev Pansiyonculuğu	96
3.4. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA AMORTİSMAN UYGULAMASI	97
3.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Amortisman Uygulaması	98
3.4.2. Veraset Yoluyla veya İvazsız Suretle İktisabı Gerçekleşen Gayrimenkullerde Amortisman Uygulaması.....	98
3.4.3. Gayrimenkul Onarımı Niteliğini Aşan Harcamalar	98
3.4.4. Götürü Usulden Gerçek Usule Geçildiği Zaman Amortisman Süresi..	99
3.4.5. Gayrimenkulün Vergilendirme Dönemi İçerisinde Elden Çıkarıldığı Durumlarda Amortisman Uygulaması	100
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	102
KAYNAKÇA.....	107

TABLÖLÖR LİSTESİ

SAYFA

Tablo-1 Gayrimenkul 'un Cinsi, Yıllık Kira Geliri Tutarı Karşılaştırılması	66
Tablo-2 Mesken Kira Gelirleri İstisna Tutarları.....	66
Tablo-3 Tevkifata Ve İstisnaya Konu Olmayan Menkul Ve Gms İratlarına İlişkin Beyan Sınırları.....	70
Tablo-4 2014 Yılında Tamamı Tevkif Yoluyla vergilendirilmiş Kira Gelirleri	87
Tablo-5 Gayrimenkul Sermaye İradı Beyannamesinin Hesaplanması	88
Tablo-6 Vergiye Tabi Hasılatın Hesaplanması	88
Tablo-7 Mükellefin Kira Gelirine İlişkin Gelir Vergisinin Hesaplanması	89
Tablo-8 Gayrimenkul Sermaye İradı Örneği	90
Tablo-9 2014 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi	93

KISALTMALAR LİSTESİ

A.G.E.	: ADI GEÇEN ESER
AR-GE	: ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME
B. E. S. K. P.	: BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ KATKI PAYI
ENS.	: ENSTİTÜ
FAK.	: FAKÜLTE
GMSİ	: GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI
GVK	: GELİR VERGİSİ KANUNU
S.	: SAYFA
SS.	: SAYFALAR
Ş.S.P.	: ŞAHİS SİGORTA PRİMİ
VB.	: VE BENZERİ
VD.	: VE DİĞERLERİ
VS.	: VE SAİR
VUK.	: VERGİ USUL KANUNU
YAY.	: YAYINI

ÖNSÖZ

Bu çalışmada bana yardımlarını esirgemeyen, yol gösteri olan tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ hocama; eğitime katkı sağlayan İstanbul Gelişim Üniversitesi hocalarıma, yöneticilerine, bütün personeline; hayatımın her anında beni motive eden, destekleyen aileme ve dostlarıma tüm katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Ümüt ÇELİK

GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarının en temel kaynağını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi olayı, kanuni aşamasından tahsil aşamasına kadar uzun bir süreçte meydana gelmektedir. Bu süreçte; vergilemede eşitlik, kesinlik (açıklık), basitlik, adillik, etkinlik ve tarafsızlık ilkeleri benimsenmelidir.

Bu çalışma; gayrimenkul kavramının tanımı ve kapsamı, sosyal ve ekonomik açıdan gayrimenkuller, arazi ve arsa, bina, hukuksal alanda gayrimenkullerin neler olduğu, bunların kiralanması sonucu elde edilen gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hususları kapsamaktadır. GVK 'da, 70'inci maddesinde yer alan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden kira gelirlerinin etkili, ekonomik ve mükellef odaklı bir anlayışla elde edilmesi için hangi konulara dikkat edilmesinin önemi üzerinde durulması hedeflenmiştir. Hangi hallerde elde etmenin tahsil esasının geçerli olduğu açıklamalarına yer verilecektir.

Gayrimenkul mal ve hakların kiralamaya konu işlemlerinde; mal ve hakların neler olduğu, kira gelirinin elde edilmesi, mesken kira gelirinde istisna uygulaması ve şartları, iş yeri kira gelirinde beyan verme sınırı, emsal kira bedeli usul ve esasları, vergi indirimleri, kesintisi ve ödenmesi, değerlemedeki esaslar, vergi tarife ve oranları, amortisman uygulaması ve sorunları, beyannamenin doldurulmasına ilişkin hususlardaki tereddütler ele alınacak ve buna ilişkin olarak yapılması gerekenler sunulacaktır. Gerek konutların ve gerekse iş yerlerin hangi durumlarda beyan vermeye tabi oldukları ve kira gelirlerinin diğer gelir unsurları ile birlikte elde edilmeleri halinde ne şekilde beyana tabi oldukları açıklamalarına yer verilecektir. Gayrimenkullerde elde etme tahsil esasına bağlanmıştır.

Birinci bölümde, gayrimenkul kavramı ve gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili temel kavramlar başlığı altında; gayrimenkul kavramının tanımı ve kapsamı, sosyal ve ekonomik açıdan gayrimenkuller, arazi ve arsa, bina, hukuksal alanda gayrimenkuller, özel hukukta gayrimenkuller, kamu hukukunda gayrimenkuller, gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar, gayrimenkul sermaye iradında mükellef, gayrimenkul sermaye iradında elde etme, kiralamaya konu bedelin nakit olarak veya ayın olarak tahsilatının yapılması, kiralamaya ilişkin tahsilat ve ödemelerin belgelerle tevsik edilmesi, tahsil sayılan haller, binaların dış yüzeyine reklam almak ve ortak alanların kiralanması, kira süresi sonunda gayrimenkulün bedelsiz veya düşük bedelle devri, gerçek usul, gayri safi irad, giderler, götürü gider yöntemi, emsal kira bedeli uygulanacağı durumlar, emsal kira bedeli

uygulanmayacağı durumlar, emsal kira bedelinin hukuki dayanağı ve zarar doğması hali konularına yer verilecektir.

İkinci bölümde, beyannameye dair gelir indirimi ve konut istisnası-tefkifat başlığı altında; hayat şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, bağış ve yardımlar, sınırlı indirilecekler, sınırsız indirilecekler, sponsorlukla ilgili harcamalar, doğal afetler nedeniyle ayın veya nakit şeklinde yapılan bağışlar, Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine makbuzla yapılan bağış veya yardımlar, bireysel katılım yatırımcısı indirimleri, Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanunu hükümlerince kurulmuş ajansa yapılan bağış veya yardımlar, Expo 2016 Antalya ajansına yapılan bağış ile yardımlar, diğer kanunlara göre indirilecek bağış ve yardımların % 100'ü, konut istisnasının şartları, konut istisnasının işleyişi ve gayrimenkul sermaye iradında tefkifat konularına yer verilecektir.

Üçüncü bölümde, değerlendirme ve gayrimenkul sermaye iradı başlığı altında; değerlemenin tarifi, değerlemede esas, değerlendirme ölçüleri, gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler, gayrimenkul sermaye iradında tam mükellef, gayrimenkul sermaye iradında dar mükellef, beyannamelerin ne zaman ve nereye verileceği, hazırlanmış sistemsel kira geliri beyanname uygulaması, beyanın doldurulmasında dikkat edilecek hususlar, gayrimenkul sermaye iradı örnekleri, kiralamadan dolayı geliri olmasına karşın beyanname verilmemesi veya noksan yada hatalı beyanname verilmesi, 2014 takvim yılında vergi tarifesi uygulaması, vergi ödeme usul ve esasları, işyeri kiralarında stopaj yoluyla vergilendirme ve beyan, faizsiz para, kirasız ev hali, ev pansiyonculuğu, gayrimenkul sermaye iradında amortisman uygulaması, gayrimenkul sermaye iradında amortisman uygulamasında karşılaşılan sorunlar, veraset yoluyla veya ivazsız suretle iktisabı gerçekleşen gayrimenkullerde amortisman uygulaması, gayrimenkul onarımı niteliğini aşan harcamalar, götürü usulden gerçek usule geçildiği zaman amortisman süresi, gayrimenkulün vergilendirme dönemi içerisinde elden çıkarıldığı durumlarda amortisman uygulaması ve gayri safi hasıllardan gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'inin indirimi ile amortisman uygulaması aynı zamanda uygulanabilir mi? konularına yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GAYRİMENKUL KAVRAMI VE GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1. GAYRİMENKUL KAVRAMININ TANIMI VE KAPSAMI

Bu kısımda, gayrimenkul kavramının tanımı ve kapsamı, sosyal ve ekonomik açıdan gayrimenkuller ve hukuksal alanda gayrimenkuller konularına yer verilecektir.

1.1.1. Gayrimenkul Kavramının Tanımı ve Kapsamı

Gayrimenkul, yabancı, el, başkası anlamına gelen "gayr" sözcüğü ile nakil anlamına gelen "menkul" sözcüğünün birleşmesiyle oluşmuştur. Taşınmaz anlamına da gelmektedir. Gayrimenkullerin yerleri değiştirilemez. Arsa, arazi, bina, apartman, işyeri, konut, villa, fabrika, değirmen, bağ, bahçe, maden ocakları ve benzeri değerlerin genel adıdır. Gemiler Medeni Kanunda menkul kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununda ise gayrimenkul olarak kabul edilmiş, kiraya verilmesi durumunda ise gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Gemiler amaçları doğrultusunda denizlerde ve büyük göllerde ve debisi büyük nehirlerde yüzmeye elverişli motorlu veya motorsuz, büyük veya küçük araçlardır. Gemi payı, bir gemi üzerinde müşterek mülkiyet hakkına sahip olma anlamına gelmekte olup, gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir kabul edilmektedir.

Medeni Kanuna göre gayrimenkul olarak addedilen malların, hakların ve madenlerin tapu siciline tescil edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır¹. 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununda ise, kargır binaların bağımsız bölümleri de gayrimenkul sayılmaktadır². Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesinde; "mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı sayılır³." hükmüne yer verilmektedir. Gelir Vergisi Kanununa göre gayrimenkul kavramı daha geniş ve kapsamlıdır. Gayrimenkulden ayrı bir şekilde kiraya verilen demirbaş eşyalar, her türlü motorlu nakil ve çekme araçları, makine ve tesisat ve diğer bazı mal ve haklar gayrimenkul olarak kabul edilmesine rağmen, Medeni Kanunda gayrimenkul olarak kabul edilmemektedir⁴.

Taşınmaz mülkiyetinin içeriği ise 421 sayılı Kanun'un 718. maddesinde; "Arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar. Bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklar da girer." hükmü ile tanımlanmıştır. Bu

¹ Şükrü Kızılot, **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, ss. 24-26.

² Kat Mülkiyeti Kanunu, 13. Madde, 23 Haziran 1965.

³ Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 3 Kasım 2009.

⁴ Turgay Gültekin, **Gayrimenkul Bilgi Bankası**, Vesta Ofset, İstanbul, 2013, ss.183-185.

haliyle “taşınmaz” kavramı; tarla, ev, arsa, apartman gibi yeri değiştiremeyen malları kapsamaktadır. Gayrimenkulün ekonomik açıdan anlamı dayanıklı mal olarak kullanılmakta ve hukuki sermaye kapsamına alınmaktadır.

GVK ‘da, 70. maddesinde; yer alan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edildiğinden, bu maddede yer alan mal ve haklar gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar olarak dikkate alınacaktır.

Gayrimenkulün niteliğinden, iktisadi değerinden ve sosyal etkisinden dolayı gayrimenkul eşya ile ilgili hakların düzenlenmesi farklılık arz etmektedir. Gayrimenkul eşyaya ilişkin haklar, farklı hükümlerle düzenlenmiştir. Bunun en önemli nedeni, gayrimenkul eşyanın niteliği, ekonomik değeri ve sosyal alandaki fonksiyonudur. Anayasada ve Türk Medeni Kanunu'nun 683. maddesinde de mülkiyet hakkı ile ilgili olarak "Bir şeye malik olan kimse, hukukun düzeni sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir." hükmüne yer vermektedir⁵.

Tahsilat esasından dolayı gayrimenkul sermaye iradında kira gelirinin nakdi veya aynı tahsil edilmesi halinde elde etme gerçekleşecek ve istisna sınırını aşması halinde beyanname verme zorunluluğu oluşacaktır. Aynı olarak tahsil edilen kira geliri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri dikkate alınarak hesaplanır.

Vergi alacağını güvence altına almak, verginin en az masrafla ve kolayca tahsilini sağlamak ve vergilemeyle ilgili şekli ödevlerin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini temin etmektir.

Gayrimenkul sermaye iradı kavramı, GVK'nun 70'inci maddesi ile hüküm altına alınan mallar ile gayrimenkul niteliğindeki hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirleri ifade etmektedir. Gayrimenkullerin alım satımından sağlanan kazançlar ise “değer artış kazancı” olarak vergiye tabi tutulurlar. Bu nedenle gayrimenkullerin alınıp satılmasından elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmezler⁶.

1.1.2. Sosyal ve Ekonomik Açıdan Gayrimenkuller

Bu kısımda, arazi, arsa ve bina konularına yer verilecektir. Metropol şehirlerde kentsel dönüşüm yapılırken tarihsel kültürel miraslar ve şehrin doğal çehresi korunacak şekilde sosyo-ekonomik değişim ve dinamizm çerçevesinde gelecek dönüşümlere yön verebilecek tedbirler ele alınmalıdır.

⁵ Yusuf Kıldış, *Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi*, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2015, ss. 69-71.

⁶ Orhan Hançerlioğlu, *Gayrimenkuller*, Remzi Kitapevi, İstanbul, 1976, ss.19-20.

Türkiye'deki kentsel dönüşüm olgusu; bu olgunun doğru bir şekilde analiz edilmesi, günümüzdeki kentsel dönüşüm uygulamalarına yön verebilecek dönüşümün fiziki çevre ve toplumun yapısını dikkate alan çok boyutlu tarihi kültürel değerlendirmenin yapılması ve bunu yönlendirecek öneriler bulunması ve geliştirilmesidir.

Siyasi ve yasal normlarla kentsel dönüşüm hız kazanmıştır. Çarpık kentleşme sonucu oluşan karışık ve düzensiz yapılar ve gecekondular alanlar, Toplu Konut İdaresi ve büyük şirketler tarafından dönüşüm geliştirilmiş, yeniden modern bir anlayışla tarihsel ve toplumsal değerler önemsenerak yapılaşmıştır⁷.

Vergilendirmede temel yargı, toplumu oluşturan bireyin gücü nispetinde vergi ödemesi olayıdır. Birey vergi verirken veya bireyden vergi alınırken devamlı doğal bir tepkiyle karşılaşılır. Her zaman idari zor kullanma hâkimiyeti vardır. Gerek doğal tepki olsun gerekse zor kullanma durumu olsun, vergi için temel karakteristik kişisel özellik arz eder. Toplumların gelişmişlik düzeylerindeki farklılık genel karakteristik kişisel özelliklerinde de farklılık gösterir. Bu farklılık çok büyük oranda değildir. Farklılığın temelinde toplumsal bilinçlenme vardır. Feodalitenin hakim olduğu toplumlarda zor kullanma sonucu bir teslimiyet, ileri toplumlarda yasalara dayalı bir bilinçlenme durumu hakim olur.

Ekonomik faaliyete konu olan kiralama işlemleri, alım-satım, trampa, irtifak hakkının tesisi, aynı hakkın tesisi, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve aynı sermaye konulması taşınmazların değerlerinin bilinmesine bağlıdır⁸. Taşınmazın değerini bulunduğu konumun şartları belirlemektedir. Bu konum doğru analiz edilmelidir. Burada; coğrafi konum, iklim koşulları, bitki örtüsü, denize yakınlığı veya uzaklığı, kentte veya kırdaki olması, ulaşım olanakları, iş imkanları, tarihi kent olup olmaması, önem arz etmektedir. Özellikle hızla artan kentleşme, eğitim, sağlık, spor ve sosyal tesisler, dini kuruluşlar, park ve bahçelerin bulunup bulunmaması taşınmazın değerinin artmasında etkili olmaktadır.

Gayrimenkullerin rayiç değerinin doğru belirlenerek tapu siciline kaydının yapılması ve muhasebe kayıtlarına alınmasında, kayıt dışı ekonomi ve nerden bulunduğu ispat edilmeyen kara para ile mücadelede başarı sağlanmış olunur⁹. Kayıt dışı ekonomide aklanma hususunda gayrimenkul sektörü büyük bir yer almaktadır. Tapu dairelerine yapılan tapu tescillerinde rayiç değerinin altında bir değer biçilmesi durumunda vergi, resim ve harç alınmamasına neden olacak veya eksik ve

⁷ <http://www.academia.edu/1122031/bozkurt>, (Erişim Tarihi: 29.12.2014).

⁸ Gültekin, age, ss. 143-144.

⁹ Nevzat Odyakmaz, **Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun ve İlgili Mevzuat**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 1998, ss. 59-61.

zamanından sonra alınması durumu meydana gelecektir¹⁰. Bu durum ülke gelirini azaltan ve bütçe denkliğini olumsuz etkileme konusunda sıkıntı yaratacak olumsuzlukları doğurur.

Bilançoların aktifinde rayiç değerın üstünde gösterilen taşınmazlar verginin tam ve doğru alınmasını engelleyecektir. Bu bir vergiden kaçınma yoludur. Planlı şehirleşme, yerleşim yerlerinin seçimi, bölgeler arasındaki geçiş alanları, imar planları, küçük parsellerin bir bütünlük oluşturacak şekilde büyük adaların meydana gelmesi, piyasaların güven verici olması taşınmazın değerinin belirlenmesi üzerinde etkili olmaktadır.

Ülkemizde genellikle fiziksel kentsel dönüşüm uygulaması ele alınmaktadır. Bu durum gelişmiş ülkelerde 1960 yıllarında yoğunluk kazanmıştır. Yoğunluk daha derli toplu planlı ve programlıdır¹¹. Türkiye’de kentsel dönüşüm süreci plan ve program dahilinden ziyade küçük çıkar grupların rantlarına göre belirlenmiştir. Son yıllarda özellikle Toplu Konut İdaresi ve büyük inşaat şirketler planlı programlı kentleşme politikası izlenmeye başlamıştır. Kentsel dönüşüm süreci sistemli olarak çok yönlü bir planlama ile yön bulmalıdır. Dönüşüm değişimi öngörür. Değişim bir anlık değildir. Tutarlı uzun bir süreci gerektirir. Bu süreç kapsamlı olmalıdır. Kişilerin beklentilerine cevap vermeli ve yaşam standartlarını yükseltecek ve geliştirecek şekilde olmalıdır.

Taşınmazın değerlemesinde tek bir amaç için parsellerin değerlemesi yeterli değildir. Taşınmazı bir bütün olarak düşünmek gerekir. Mevcut durumun yanında taşınmazın doğal çevresi, sosyal boyutu, hukuki ve ekonomik etki ve katkısı da çok iyi analiz edilmelidir. Haritacılık disiplini kavramsal somut faktörlerin kaynağını oluşturur. Yapılaşma ve gelişmeler de bununla beraber yapılaşır ve gelişir.

Değerleme, taşınmazın belirtilen tarihteki imar durumu, konumsallığı, sağlamlığı veya çürüklüğü, inşaatın yapısallığı, gelirselle durumu, ulaşım imkanları, alt yapısı, parsellerin büyüklüğü gibi değeri etkileyen faktörler dikkate alınarak parasal değerlere ulaşılır. Kayıt dışı ekonomi başarılı bir şekilde minimize edilerek ülke gelirinin maksimize edilmesi, fiyatlarının izlenmesi, piyasanın açık ve güvenilir olması, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, özelleştirme kapsamına alınması, toplu ve planlı şehirleşmenin hedeflenmesi gayrimenkul değerlemesinde son derece önemlidir.

Ülkemizde de gayrimenkul değerlemesinin daha uygun şartlarla düzenlemenin yapılabilmesi için kimler tarafından ve nasıl yapılacağı, tapu siciline kaydının doğru

¹⁰Ergün Türeoğlu, *Konut Finansmanı Sisteminde Taşınmaz (Gayrimenkul) Değerlemesi*, SPK Yayınları, İstanbul, 2009, ss. 47-48.

¹¹<http://www.kafkas.edu.tr/dosyalar/sobedergi/file/009/4.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

yapılması, muhasebe kayıtlarının zamanında işlenmesi için hukuksal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

1.1.2.1. Arazi ve Arsa

Arazi, tarımsal faaliyetler için tahsis edilen veya arsalaştırılmasının uygun olduğu geniş toprak parçalarına denir. Arsa ise, arazinin parsellenerek inşaatın yapılabileceği bir konuma getirilmiş halidir. Arazi ve arsalar maliyetleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınırlar¹².

Arazi, imara açılmamış toprak parçasıdır. Dağlar, ormanlıklar, surlar, dere yatakları, yollar ve arklar veya işaretlenmiş alanlar arazinin sınırlarını belirler. Arazi, vergi hukukuna göre; tabii sınırları (dağ, çit, duvar, ağaç, yol gibi tabii) ve suni sınırları (işaretlerle çevrilmiş) içinde bulunan kaynaklar, küçük göller, dikilenler de arazi bünyesine alınmakta ve arazi kavramına alınmaktadır.

Arsa ise, belediyelerce imara açılmış, yapılaşdırılmaya elverişli alanlardır. İmar uygulamasında yeşil alanlar, okul, hastane, ibadet yerleri gibi arsa bünyesindedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre her arsa bir arazidir. Ancak her arazi arsa değildir¹³.

Belediye ve mücavir alan sınırları içinde imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan, belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan, parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları (bu yerlerdeki arazi ve arazi parçaları zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa sayılmaz).

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da konut, turistik veya sınaî tesis yapılmak amacıyla, her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçaları,

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınaî veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ve İskân Bakanlığı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanlarının sınırları içinde, imar planı ile iskân sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları arsa sayılır.

Arazi ve arsalarda değerden düşme, yıpranma eskime gibi durumlar mevzu bahis değildir. Arsa olarak tespit edilen toprak parçası üzerinde yapılar ve binalar birbirinden ayrı muhasebe kayıtlarına alınır. Birlikte elde edilmeleri halinde de değerleri tespit edilmeli ve ayrı ayrı muhasebe kayıtları. Satın alınma amacı belli

¹² Ayhan Yalçın, **Gayrimenkul Uzmanlığı**, Geçit Kitapevi, İstanbul, 2007, ss. 55-57.

¹³ Emlak Vergisi Kanunu, 12. Madde, 12 Aralık 2003.

olan arsaların kullanma aşamasına gelinceye kadar yapılan tüm gider ve masraflar maliyete dahil edilir.

İşletme kuruluşu için alınan arsada eski bina veya yapının bulunması ve bu bunların yıkılarak yeniden yapılması halinde, yıkım için yapılan giderler de maliyete dahil edilmektedir. Yıkım esnasında enkazdan gelir getirici bir durumda da bu gelir maliyetten düşürülür.

Satın alınarak yapılan inşaatlarda arsa maliyeti maliyet bedeli esasına göre belirlenir. Kat karşılığı yapılan inşaatlarda arsa maliyeti, sözleşme belirtildiği üzere arsa sahibine verilecek daire, dükkânların maliyetidir. Arsanın kendisinesin olması halinde ise arsanın bedelini, arsanın satın alınma değeri ve tapuya yapılan harcamalar kapsar.

Sözleşme ile arsa karşılığı inşaat ve taahhüt işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine her bir daire ve işyeri gibi bağımsız birimlerin teslimi ile vergiyi doğuran olayı meydana gelir. Arsa içinde vergiyi doğuran olay aynı tarihte gerçekleşmiş olur.

Esasında teslim, tapu dairesine tescil yapılarak gerçekleşmektedir. Tapu dairesine tescil edilmeden evvel bağımsız sayılan bölümlerin alan kişinin kullanımına bırakılması veya tasarruf edilebilmesi halinde de teslim edilmiş sayılır ve vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur.

1.1.2.2. Bina

İşletmelerin yaptıkları faaliyetleri gerçekleştirmeleri için amaçları belli edilerek yapılan yapılara bina denilmektedir. Amaçlarına göre değişik isimler alabilirler. İkamet amacıyla kullanılan binalara mesken, işyeri amacıyla kullanılan binalara han, dinlence ve tatil amacıyla yolculara tahsis edilen yapılara otel, büyük sanayi makinlerinin bulunduğu geniş çaplı iş tesislerinin kullanıldığı binalara fabrika (faaliyet konusuna göre boyahane, dökümhane, demirhane, iplikhane gibi) denilmektedir¹⁴. Kamu hizmeti veren emniyet müdürlükleri, adalet sarayı, hükümet konağı, okul, hastane, klinik, kışla, postane gibi binalara resmî daire binaları denir. Sosyal amaçlarla kullanılan kütüphane, konser salonu, tiyatro, sinema gibi binalara da genel binalar adı verilir¹⁵.

Binaların yapı malzemeleri kerpiç, ahşap, kârgir, betonarme olabilir. İster karada olsun ister su üzerinde olsun veya taş, demir, tahta, kerpiç ve benzeri hangi malzemedен yapılmış olursa olsun yapıldığı malzemeye bakılmaksızın hepsine bina denir. Vergiye tabi olması bakımından önemi bulunmamaktadır. Ancak Emlak

¹⁴ http://www.bursa.bel.tr/dosyalar/2012_Y%C4%B1%C4%B1_Faaliyet_Raporu.pdf , (Erişim Tarihi: 09.12.2014).

¹⁵ Gültekin, a.g.e., ss. 19-21.

Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde; yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ile benzerlerinin bina sayılmayacağı hükmüne yer verilmiştir¹⁶.

Ekspertiz işlemi sırasında gayrimenkulün yer aldığı arsanın o tür bir gayrimenkul inşası için uygun olup olmadığı, binanın yapımı sırasında arsanın en uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı çok büyük önem taşımaktadır. Özellikle ticari bir gayrimenkul değer tespiti sırasında bu husus çok daha önemlidir.

İnsanlığın varoluşundan beri korunma, inançları uğruna, birlikte yaşama uğruna ve bölüşme uğruna gibi değişik amaçlı yapılar yapmışlardır. Burada sadece fiziksel ihtiyaçlar için işlevsellik değil toplumların ruhani durumunu etkileyen etmenler, estetik ve güzellik anlayışı da etkili olmuştur.

1.1.3. Hukuksal Alanda Gayrimenkuller

Bu kısımda, özel hukukta gayrimenkuller ve kamu hukukunda gayrimenkuller konularına yer verilecektir.

Eşya hukukunun önemli bir bölümü gayrimenkul hukukundan meydana gelmektedir. Gayrimenkul hukuku, birçok değişik hususu ihtiva eden detaylı, karmaşık ve istisnaları içeren geniş yelpazeye sahip zorluklarla dolu bir hukuk dalıdır. İnsanların ihtiyaçları doğrultusunda herkesi ilgilendiren arsalar, müstakil evler, daireler, dükkânlar ve bunlara benzer yerler gayrimenkul hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Gayrimenkul hukuku kuralları ile bir bütünlük oluşturur¹⁷.

Türk Medeni Kanunu; arazi sayılan toprak parçalarını, bağımsız ve süreklilik arz edip tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kaydedilen hakları ve kat mülkiyetli her bir bağımsız bölümü gayrimenkul olarak kabul etmektedir. Gayrimenkul hukukunun özünde taşınmaz üzerindeki aynı haklar ve hak sahibini konu edinen bir özel hukuk yer almaktadır. Taşınmaz hukuku olarak da ifade edilmektedir. Arsa, tarla, bağ, bahçe, orman, otlak, kıyı, yaylak, kışlak gibi taşınmaz mallar üzerindeki aynı hakların elde edilmesi, kaydının yapılması, devrinin yapılması, satılması veya miras yoluyla tasarrufunun bir başkasına geçmesi gibi konuları kapsamaktadır¹⁸.

Ülkemizde mülkiyet hakkına sahip olmakla ilgili olarak açılan çok dava vardır. Özellikle de kadastro işlemlerinin halen başlamadığı veya kadastro işlemleri halen devam eden araziler ve mera, orman, genel kadastro gibi birden fazla kadastronun birlikte ele alınması ve farklı zamanlarda işlemlerinin başlaması, tapu sicil kayıtlarındaki hatalar, taşınmaz rehni ve benzeri işlemlerin çokluğu açılan dava sayılarını artırmaktadır.

¹⁶ Kıldış, age, ss. 67-68.

¹⁷ Ersan Yıldırım, *Gayrimenkul Değerleme Esasları*, Bilgi Üniversitesi Yay., 2005, ss. 50-52.

¹⁸ Ali Güvenç Kiraz, *İşimiz Gayrimenkul*, Derin Kitapevi, İstanbul, 2012, ss. 54-56.

Ülkemizde taşınmazların çok büyük bir kısmı genel bütçe kapsamında bulunan kamu kurumlarına aittir. Bu niteliği ile hazine arazisi olarak devlet tüzel kişiliği adına tescil edilirler. Bunların yönetim ve uygulamaları Defterdarlık ve Milli Emlak kurumları tarafından yapılmaktadır. Özel mülkiyete geçebilmeleri (satın alınması, kiralanması, su, maden ve taş ocakları için belli kurumlardan izin alınması) belli bazı şartlar dahilinde mümkündür.

Gayrimenkul hukukunda genel kabul görmüş husus, bir gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkının tapu sicil kütüğüne tescil edilmesidir. Tescilsiz iktisap şekilleri Türk Medeni Kanununda belirtilmiştir. Bunlar; miras yoluyla, işgal etme, kamulaştırma, cebri icra ve mahkeme ilamı şeklinde olabilir.

1.1.3.1. Özel Hukukta Gayrimenkuller

Gayrimenkul hukuku kaynağını özel hukuktan alan eşya hukukunun bir alt dalıdır. Özel hukukun haklarla ilgili olarak aynî ve şahsî haklar temel ayrımında dikkate alınır. Menkul ve gayrimenkul eşya ayrımı mülkiyet hakkının düzenlenmesinde önemli yer tutmaktadır. Buna ilişkin Türk Medeni Kanununda ayrı ayrı hükümler yer alır¹⁹.

Buna göre gayrimenkul eşyaların konusu; arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere kaydedilen mallar, haklar ve madenlerdir. Kat Mülkiyeti Kanunu gereğince, kat mülkiyeti kütüğüne tescil edilen, tamamlanmış bir yapının her bir bağımsız bölümü de gayrimenkul eşyaların konusu arasındadır²⁰. Türk İcra ve İflas Kanunu'na göre "gemi siciline kayıtlı olan gemiler" gayrimenkul eşya sayılmıştır.

Toplumsal eşit ilkelerle ilişkileri düzenleyen hukuk dalları; Medeni Hukuk, Ticaret Hukuku, Devletler Özel Hukuku ve Borçlar Hukukudur. Bunları; Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu düzenler. Bireyler arasındaki ilişkileri özel hukuk düzenler. Düzenleyici ve uygulayıcı olarak devlet, yaptırım sırasında özel hukuka müdahale eder. (Bireylerin sorunlarını yargıya taşımasını örnek olarak verebiliriz.)

Bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyen özel hukukta, devlet düzenleyici ve uygulayıcı olarak yaptırım aşamasında bu hukuka müdahale eder (bireyin yargıya başvurması gibi). Devlet tüzel kişiliğine sahip kamu kurumları ile kişiler arasındaki ilişkilerde devlet birey gibi özel hukuka tabi olur. Devlete ait iktisadi işletme ve müesseseler de özel hukuka tabi olabilir. (Kiralamalar, bankacılık faaliyetleri gibi)

Kanunla yasaklanmamış her şey özel hukukun temel ilkesi olan serbestlik ilkesine göre meşrudur. Özel hukuka göre bireylere hukuksal düzenin sağladığı

¹⁹ Yalçın, a.g.e.,ss. 96-97.

²⁰ Kıldış, age, ss. 28-29.

meşruluğa hak denir. Kişi hakkı kullanım kullanmaması hususunda muhtardır. Hakkı doğrudan doğruya kullanabileceği gibi tasarrufta da bulunabilir. Ehliyeti bulunmayanlar bu haklarını veli, vasi veya temsilci vasıtasıyla kullanırlar. Medeni kanuna göre hak adil olmalıdır. Yoksa hukuk düzeni, hakkın kötü niyetlilerce kullanılması önleyemez. Hakları; mutlak haklar, nisbi haklar, aynı haklar, kişi hakları, malvarlığı hakları, kişi varlığı hakları, inşan hakları olarak kısımlara ayırabiliriz. Her hakkın bir sahibi vardır. Gerçek kişiler de tüzel kişiler de hak sahibi olabilirler. Hak ehliyetinde her kes eşit seviyededir. Kişilik hak ehliyetinin doğumla kazanılır ve hukukun temel kavramıdır. Haklara asıl olarak ve devir alınarak sahip olunur. Bazı hakların devri mümkün değildir. Kişiliğin sona ermesi veya haktan vazgeçme şeklinde hak yitirilmiş olur.

Özel hukuk, kişilerin iradesi ile tamamen eşit şartlarda serbestçe, herhangi bir baskıya maruz kalmadan aralarındaki akite dayanarak elde etikleri hukuki bir haktır. Ev sahibi ile kiracı arasında yapılan sözleşme özel hukuka örnek verilebilir. Ev sahibi ve kiracı sözleşmede isteklerini serbestlik ilkesine istinaden kendi iradeleriyle özel hukuk haklarını kullanmış olurlar.

Gayrimenkullerin toplumlar için büyük önemi bulunmaktadır. Bireylerin bunlar üzerindeki hakları ve bu hakların devredilmesinin güvenli olmasında zilyetlikten ayrı bir güç veya kuruma ihtiyaç duyulmaktadır. Gayrimenkullerin tapu sicillerine işlenmesi devlet güvencesinde olmalıdır²¹.

Tapu sicili, devletin sorumluluğunda mal ve hakların açıklık ilkesiyle tescil edilmesi için tutulan sicildir. Tapu sicilinde, taşınmazların yüzölçümü, cinsi, maliki gibi nitelikleri gösterilir. İrtifak hakkı, rehin hakkı, şerhler, beyanların ilgili satırlarında taşınmaz mala ilişkin hak ve yükümlülükler de gösterilmektedir.

Türkiye’de bu vazife Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından ifa edilmektedir. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü görevlerinin ana hatları yasalarla belirlenmiştir. Sözleşmelere dayanarak tescil işlemlerini yapmak, tapu sicillerin düzenlenmesi hususunda ana prensipleri tespit etmek, hukuki ve teknik durumlarını belirleyerek güncelleştirmek Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün görevleri arasındadır.

Özel hukuk alanı içerisinde özellikle sözleşmeler ayrı bir öneme sahiptir. Sözleşmelerin ekonomik ve sosyal çıkarları maksimum düzeyde koruyacak şekilde hazırlanması, anlaşmazlık durumunda oluşabilecek muhtemel sonuçların önceden kestirilmesi, değerlendirilmesi ve uygulanması sürecindeki hukuki takibi mümkün olacaktır.

²¹ <http://www.mis.boun.edu.tr/umits/>, (Erişim Tarihi: 25.10.2014).

1.1.3.2. Kamu Hukukunda Gayrimenkuller

Medeni Kanunu arazi niteliği taşıyan toprak parçalarını tapu kütüğünde ayrı ayrı sayfalara kaydeder. Bağımsız ve sürekliliği devam eden hakları ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı her bağımsız bölümü taşınmaz olarak değerlendirmektedir²². Gayrimenkul hukuku arazi niteliği taşıyan toprak parçalarına ilişkin olan kurallar bütünüdür. Arsalar, müstakil evler, apartmandaki katlar veya toplumun her kesimini ilgilendiren dükkânlar veya işyerleri ve benzerleri gayrimenkul hukukunun konusuna girmektedir.

Kamu Hukuku, kişilerin devletle veya devletin bir başka devletle olan ilişkilerini düzenler. Kişi ile devlet arasındaki ilişkilerde eşitlik ilkesine aykırı olarak devlet üstün durumdadır. Kamu hukuku ilişkisi tek taraflı olup devlet, iradesini açıklamakla hukuki ilişki ortaya çıkar. Devlet aldığı kararları kendisi tek taraflı olarak resen icra edebilmektedir. Taşınmazlar üzerinde kamulaştırma işlemi yapılır. Kamu menfaatleri gözetilerek mevcut hükümet tarafından ya da kamunun yetkili kurumları tarafından mülkiyeti özel kurum veya kişilerde bulunan taşınmaz konumundaki malların belli şartlarla devlet malı olarak el konulmasına kamulaştırma denir.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nda ve 1982 Anayasası'nda kamulaştırma teriminin mutlak bir tanımı yapılmamıştır. 1982 Anayasası'nın 46. maddesi ile²³: "Devlet veya devlete bağlı kamu tüzel kişileri; kamunun yararı gözetilerek, asıl olan karşılıkların peşin ödenmesi şartıyla, özel mülkiyete sahip taşınmazların hepsini veya bir bölümünü yasa ile tespit edilen usul ve esaslara istinaden kamulaştırarak kullanma ve yararlanmaya yetkilidir."denilerek hüküm altına alınmaktadır.

Özel mülkiyet olarak tapu tescil yapılan her türlü taşınmaz mal üzerinde kamulaştırma yapılabilir. Araziler, arsalar, bağlar, bahçeler, hanlar, hamamlar, tarlalar, binalar, evler, ofisler ve her türlü kaynaklar belli şartlar dahilinde karşılığı peşin ödenmek üzere kamulaştırılabilir. Taşınır malların kamulaştırılması mümkün değildir. Kadastro, orman ve 2B davaları, kamulaştırma davaları, kat mülkiyeti değişiklikleri, tapu işlemleri, kira sözleşmelerinin hazırlanması veya hazır sözleşmelere yorum verilmesi, ipotek, yabancıların taşınmaz edinme hakkı ve imar sorunları ile ilgili konuları ele almaktadır.

Kamu yararı düşüncesiyle taşınmazın amme hizmeti süreci devam ederken kamulaştırma yapılmaması ve bu durumun makul bir süreyi aşması veya malikin yaşamı boyunca sürmesi halinde, mülkiyet hakkının sahibine tanıdığı kullanma,

²² Müslüm Deveci, *Gayrimenkul Değerleme Yöntemleri*, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, ss. 44-45.

²³Kamulaştırma Kanunu, Sayı 2942, 70. Madde, 8 Kasım 1983.

yararlanma ve tasarruf etme, tüketme haklarından istifade edememe sonucunu doğurur.

1.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ KAYNAKLARI, MÜKELLEFİ VE TAHSİLİ

Bu kısımda, kira gelirinun meydana gelmesini oluşturan taşınmazların ve gayrimenkul sayılan hakların neler olduğu, gayrimenkul sermaye iradında mükellef ve gayrimenkul sermaye iradında elde etme konularına yer verilecektir.

1.2.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Sağlayan Mal ve Haklar

GVK 'da, 70. maddede yer alan mal ve hakların sahipleri²⁴, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edildiğinden, bu maddede yer alan mal ve haklar gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar olarak dikkate alınacaktır. Söz konu maddeye göre bu mal ve haklar şunlardır²⁵:

1. Araziler, binalar (eşyalı olması halinde eşya bedelleri için alınan kira bedelleri de alınan kiraya dahil edilmektedir.), madenlerden sağlanan su, memba suyu, yer altı veya yer üstü madenleri, taş ocakları, çakıl veya kum alanları, tuğla ve kiremit harmanları, tuz üretim işletmeleri ve sayılanların tamamlayıcı parçaları ve eklentileri;

2. Dalyan ve Voli Mahalleri; Dalyanlar, denizlerde, göllerde ve nehirlerde kazık, çit, taş, beton, ağ gibi suni engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma bölgeleridir. Voli Mahalleri ise, denizlerde, göllerde ve nehirlerde balık avlamaya ayrılmış su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engelle çevrilmemiş tabii avlanma sahalarıdır.

3. Gayrimenkullerden ayrılarak kiraya verilen bütünlüycü parçaları ile eklentileri, her çeşit tesisatı, demirbaşı ve döşemeleri; bir binanın duvar, kapı, pencere, kiremitleri, şömine, elektrik ve su tesisatlarını gayrimenkulün mütemmim cüzilerine (bütünlüycü parça); bina olarak kiralanan bir fabrikanın makinelerini gayrimenkulün teferruatına (ekleni) örnektir. İktisadi faaliyetlerini bina veya arazi gibi gayrimenkullerde sürdürmek durumunda olan mükellefler, kimi zaman söz konusu gayrimenkullere çeşitli tesisat ve tertibatlar ekleyebilmektedirler. Mükelleflerin amaçları ne olursa olsun, faaliyetlerini sürdürdükleri gayrimenkullere eklenen bu ve benzeri kıymetler, maliyetlerinin farklılığı itibariyle, değişik şekilde gruplandırılmaktadırlar²⁶. Gerçekten, belirtilen kapsamdaki kıymetlerin bazıları

²⁴ Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 1 Ocak 1998.

²⁵ <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 15.11.2014).

²⁶ Kıldış, age, ss. 89-90.

parçalanmadıkça veya niteliği bozulmadıkça ondan ayrılması mümkün olmayan kıymetlerden oluştuğu halde, bazıları da gayrimenkulün esaslı unsuru haline gelmeksizin onunla birleştirilen fakat gayrimenkulden kolayca ayrılabilenlerden oluşmaktadır. Kalorifer tesisatı, asansör ve kömürlük gibi, nispeten kapsamları daha kolayca belirlenebilen birinci gruptakilere karşılık olarak ikinci gruptakilerin kesin çizgilerle belirlenmeleri, teknolojik gelişmelerin de hız kazanmasıyla giderek zorlaşmaktadır. Yukarıda çok genel hatlarıyla belirlenmeye çalışılan birinci gruptaki iktisadi kıymetler "Mütemmim Cüz (Tamamlayıcı Parça)"; ikinci gruptakiler de "Teferruat (Eklenti)" olarak adlandırılmaktadır.

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar; GVK'nin 70/4'üncü maddesinde gayrimenkul olarak tescil edilmiş haklar sayılmıştır. Kiralamaya konu olduklarında elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Medeni kanunda aynı hak kabul edilen irtifak, intifa, sükna, kaynaklardan faydalanma ve üst haklarının tapu siciline tescil edilmesi kaydıyla sahibine kullanma veya yararlanma hakkı tanınmıştır. Üst hakkı istisna olmak üzere diğer hakların kiralanması mümkündür²⁷.

5. Marka, ticari ünvan, alameti farika, işletme, arama, imtiyaz hakkı ve ruhsatı, teknik resimlerin her türlü, televizyon ve sinema sektörleri için çekilmiş filmler, sesli ve görüntülü cihazlar, sınai, ticari ve bilimsel alanlarda elde edilen gizli olması gereken formüller, kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı, ihtira beratı vb. haklar (Mucitlerince ve kanunen kabul görmüş mirasçılarınca ihtira beratlarının kiraya verilmesinde, elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak kabul edilmektedir.), (Sayılan haklar için kullanılan malzemelerin ve teçhizatların bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.);

6. Eser Sahibi veya Telif hakkı (eserlerin sahipleri veya kanuni mirasçılarınca kiralanması sonucu oluşan kazançlar, serbest meslek kazancı olarak kabul edilmektedir.);Sanat, edebiyat, bilim ve programcılık faaliyeti alanlarında eser icra edilmesi veya sahibinin eser üzerindeki hakkıdır. Bu hakkın sahipleri veya yasal mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiraya verilmesinde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Bunlar, telif haklarını satın alma, kiralama veya mensup mirasçı şeklinde iktisap edebilirler²⁸. Bu şekilde iktisap edilen hakların kiraya verilmesinde GVK'nin 18'inci maddesinde yer verilen telif hakları istisnasından yararlanmaları mümkün değildir. Ancak bu istisna telif hakkı sahibi olmaktan veya yasal mirasçısı olmaktan dolayı serbest meslek kazançlarına uygulanır. Örneğin bir programcının yazmış olduğu bir program üzerindeki hakkı satması veya kiralamasında elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olup GVK'nin

²⁷ Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 1 Ocak 1998.

²⁸ Kızılot, age, ss. 62-63.

18'inci maddesinde yer verilen telif hakları istisnasından yararlanır²⁹. Bir kişinin programın üzerindeki hakkı satın alarak kiraya vermesinde elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olup istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

7. Motorlu veya motorsuz olmalarının yada taşıyabilecekleri yük kapasitesinin önemi bulunmaksızın gemiler ve gemi payları ile her türlü yükleme ve taşıma araçları;

8. Motorlu olmak kaydıyla nakliye ve çekme araçları, her türden motorlu araçlar, tesisat ve makineler ve ile bunlara ait eklentiler.

Ancak, yukarıda belirtilen taşınmazların ticarî veya zirai işletmenin aktifinde kayıtlı olması halinde, elde edilen kira geliri de gelir unsuru olarak ticari ve zirai kazanç olarak vergilendirilecektir. Mülkiyeti tüccarın olsa bile, işletme aktifine kayıtlı olmayan gayrimenkuller ve gayrimenkul kabul edilen haklar ticari veya zirai kazanç sayılmamakta, gayrimenkulden dolayı elde edilen kira geliri sayılmaktadır.

Herhangi bir hizmet olmadan bir vakfın hissesine sahip olmaktan elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Arazi sahiplerinin, zirai faaliyette bulunmaksızın sadece üründen pay alması durumunda gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradıdır³⁰. Yarıcılık örnek olarak gösterilebilir.

Turistik mahallerde evlerinin tamamını veya bir kısım odalarını, turizm mevsiminde, turistlere möbleli veya möblesiz olarak kiraya veren kimselerin elde ettikleri iratlar da, gayrimenkul sermaye iradıdır. Kiracı tarafından kiralanan gayrimenkule eklentiler yapılması, eklentinin gayrimenkulün değerini artırması ve kiralama süresi sonunda emsal bedelinden düşük bedelle teslim edilmesinde aradaki fark bedelsiz devir edilmiş olur ve bu fark değer kadar gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılır.

GVK'de, 70. maddede yer alan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edildiğinden, bu maddede yer alan mal ve haklar, GMSİ oluşturan mallar ve gayrimenkul sayılan haklar olarak dikkate alınacaktır³¹.

Gayrimenkul sermaye iradında, söz konusu gelirin tahsil esasına bağlanmış olması nedeniyle nakden veya aynen elde edilmiş olması halinde beyan edilmesi gerekmektedir. GVK'nun 72'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmünce ifade edildiği üzere "Gayrimenkul kira gelirlerinde, aynı Kanunda gayrimenkul olarak sayılan

²⁹ Gelir Vergisi Kanunu, 18. Madde, 1 Ocak 1998.

³⁰ Yalçın, a.g.e., ss. 45-46

³¹ Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 1 Ocak 1998.

malların ve hakların gayrisafi hasılatının tespitinde, ilgili takvim yılında veya geçmiş yıllara ilişkin nakit veya ayın şeklinde tahsil edilen kira toplamıdır.” denilmektedir³².

1.2.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde gayrimenkul olarak sayılanları kiraya verenler ve kiralama sonucunda tahsil esasına göre irat elde edenler gayrimenkul sermaye iradında mükellef sayılmaktadırlar³³. Mükellefler; taşınmazların sahipleri olabileceği gibi üzerinde tasarrufta bulunabilecekler, irtifak ve intifa hakkına sahip olanlar, zilyetlik hakkı elinde olanlar yada kiracıları da mükellef sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin maddesi hükmüne göre vergi konusuna giren mal ve haklar üzerinde bir şekilde tasarrufta bulunanlar, bunları elinde bulunduranlar ve bunların irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracıları da sahipleri gibi verginin mükellefi sayılmakta, şartları taşıması halinde kira gelirinden beyanname vermeleri gerekmektedir.

Terimlere ilişkin olarak aşağıda açıklamalara yer verilmiştir:

Sahip (malik), maddi kıymetler ve gayri maddi hakların mülkiyetine malik olmayı ifade etmektedir. Medeni Kanununda tapuya tescil ile sahip olunur. Bir şeye malik olan kimse, hukuksal düzeni içinde, o şeyi dilediği gibi kullanma, faydalanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir³⁴.

Zilyet, Sahibi olsun olmasın bir malı kullanmakta olan, elinde tutan kimse demektir. Medeni Kanun'un 973. maddesinin ilk fıkrasında ise, "Bir şey üzerinde fiili hâkimiyeti bulunan kimse " denilmektedir.

Mutasarrıf, herhangi bir mal, hak veya iktisadi kıymet üzerinde kullanma yetkisi bulunan kişi demektir. Kişi sahiplik ve zilyetlik yetkisini de elinde tutar.

İrtifak Hakkı, kelime olarak irtifak; birine yaslanmak, faydalanmak; dayanılan, faydalanılan şey anlamlarına gelmektedir. İrtifak hakkı ise, gayrimenkul üzerine, diğer bir gayrimenkul veya şahıs lehine kurulan ve hak sahibine sınırlı bir faydalanma sağlayan aynî haktır. İrtifak hakları, istifade edenler bakımından şahsî irtifaklar ve aynî irtifaklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Şahsî irtifak hakkı kısmen belirli bir kişiye tahsis edilmiş irtifak hakkıdır. Şahsî irtifaklardan intifâ ve süknâ hakkı irtifak hakları başkasına devredilemez, miras bırakılamaz. Şahsî haklar ise, şahsa bağlı olarak kurulabilmekte, devri ve mirasçılara intikali mümkündür. Üst hakkı bu tür irtifaklardandır. İrtifak başka gayrimenkullerin lehine de kurulabilir. Komşusunun tarlasının bir bölümü üzerinde adına irtifak hakkı tesis edilen kişinin, bu yeri üçüncü bir kişiye kiralaması halinde, buradan sağlanacak kira geliri dolayısıyla doğacak

³² Gelir Vergisi Kanunu, 72. Madde, 1 Ocak 1998.

³³ Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 1 Ocak 1998.

³⁴ <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=184>, (Erişim Tarihi: 22.12.2014).

gayrimenkul sermaye iradı mükellefiyeti, irtifak hakkı sahibine ait olacaktır ve mükellefiyetle ilgili ödevler onun tarafından yerine getirilecektir.

İntifa Hakkı, mülkiyeti bir başkasına ait olan bir gayrimenkulden faydalanma, kullanma hakkına sahip olmak demektir. Başkasına ait mülkü kiraya vermek, ikamet etmek, dükkan olarak kullanmak gibi tasarruf hakkının bulunması anlamına gelmektedir. İntifa hakkı menkul mallarda tevdi veya teslimle mümkünken, gayrimenkullerde tapuya tescil ile mümkündür. Eşlerden biri adına tapuda kayıtlı bulunan bir gayrimenkul üzerine diğer eş adına intifa hakkı tesis edildiği bir durumda, adına intifa hakkı tesis edilen tarafından bu gayrimenkulün kiralınması halinde, gayrimenkul sermaye iradı mükellefiyeti, gayrimenkulün maliki olan eşe değil, adına intifa hakkı tesis edilen eşe ait olacaktır.

Kiracı, gayrimenkul addedilen kıymetleri kiralamış kişilerdir. Bunların kiraya verme hakları da vardır³⁵. Kiralayan bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakır. Kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlenir. Kiralayanın taşınmazın maliki olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Kira süresi, belirli belirsiz bir süre için yapılabilir. Belirli sürenin geçmesiyle herhangi bir bildirim olmaksızın sona erecek kira sözleşmesi belirli sürelidir; diğer kira sözleşmeleri belirli olmayan bir süre için yapılmış sayılır.

Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde hüküm altına alınan mal ve hakların sahipleri, kullanım hakkı olanlar ya da kiracılarınca kiraya verilmesinde oluşan gelir unsuru gayrimenkul sermaye iradıdır³⁶. Aynı madde hükmünce vergi konusuna giren mal ve haklar üzerinde bir şekilde tasarrufta bulunanlar, bunları elinde bulunduranlar ve bunların irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracıları da sahipleri gibi verginin mükellefi sayılmakta, şartları taşıması halinde kira gelirinden beyanname vermeleri gerekmektedir.

1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme

Bu kısımda, kira bedelinin nakit veya ayın olarak tahsil edilmesi, kiralamaya ilişkin yapılan tahsilat ve ödemelerin belgelerle tevsik edilmesi, tahsil sayılan haller, binaların dış yüzeyine reklam almak ve ortak alanların kiralınması ve kira süresi sonunda gayrimenkulün bedelsiz veya düşük bedelle devri konularına yer verilecektir.

1.2.3.1. Kira Bedelinin Nakit Olarak Tahsil Edilmesi

Kira bedelinin nakit olarak tahsilatının yapılması, kira tutarının Türkiye'nin parası ya da diğer ülkelerin parası ile kiracı tarafından kiralayana ödenmesi

³⁵ Deveci, age, ss. 62-63.

³⁶ Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 1 Ocak 1998.

anlamına gelmektedir. Kira bedelinin çek karşılığı yapılması halinde de nakit olarak ödenmiş sayılmaktadır. Cari yıl veya önceki yıllara ilişkin olarak tahsil edilen kira tutarları cari yılın geliri olarak vergiye tabi tutulur. Örneğin; 2011,2012, 2013, 2014 takvim yılları GMSİ kira gelirlerinin yekün olarak 2014'te tahsilatının yapılması halinde, elde edilen kira geliri geçmiş dönemlerin kira geliri değil, 2014 yılının geliri olarak dikkate alınarak beyan edilecektir.

Gelecek yıllara ilişkin olarak peşin olarak tahsilatı gerçekleşen kiralama bedelleri, cari takvim yılının geliri olarak kabul edilmeyecek, ilgili takvim yılının geliri sayılarak ilgili yılda beyan edilmesi gerekmektedir. Örneğin; 2014, 2015, 2016 yılları kira gelirleri topluca 2014 yılında tahsil edilirse, her yıla ait kira bedeli ilgili yılda beyan edilecektir.

Ancak ölüm veya memleketin terk edilesi halinde peşin olarak tahsil edilen hasılat ölümün gerçekleştiği veya memleketin terk edildiği dönemin geliri sayılarak beyan edilmesi gerekmektedir³⁷. Örneğin Bayan Hülya Demir sahip olduğu gayrimenkulü 01.01.2014 tarihinde yıllık kirası 20.000,00-TL olmak üzere 4 yıllığına toplam 80.000,00-TL'ye kiraya vermiş ve kira bedelinin tamamını aynı tarihte peşin tahsil etmiştir. Bayan Hülya Demir'in 2014 yılına isabet eden kira geliri (80.000,00/4 =) 20.000,00-TL'dir. 2014 yılında ülkeyi terk etmesi veya ölmesi durumunda 80.000,00-TL'nin tamamı 2014 yılının kira geliri sayılıp beyan edilmek zorundadır.

Nakden tahsil, kira gelirinden dolayı gayrimenkul sermaye iradının Türk Lirası veya yabancı parayla tahsil edilmesini ifade etmektedir. Ancak kiranın yabancı parayla tahsil olunan kiralarda tahsilatın yapıldığı tarihteki, gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden (Merkez Bankası döviz alış) Türk parasına çevrilip gayrisafi irat belirlenir. Bono düzenlenmesi sonucu kira bedelinin tahsil edilmesi halinde kiracının bono karşılığını kiralayana ödediğinde tahsilat gerçekleşmiş olur ve tahsil edildiği dönemin hasılatı sayılıp beyan edilmesi gerekmektedir.

Kira bedelinin nakden tahsil edilmesi, kira tutarının Türk parası veya yabancı para ile kiracı tarafından kiralayana ödenmesini anlamına gelmektedir. Kira bedelinin çek karşılığı yapılması halinde de nakit olarak ödenmiş sayılır. Cari yıl veya önceki yıllara ilişkin olarak tahsil edilen kira tutarları cari yılın geliri olarak vergiye tabi tutulur. Gelecek yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilen kira bedelleri cari yılın geliri değil, ilgili yılın hasılatı kabul edilerek ilgili yılda beyan edilir. Ancak ölüm veya memleketin terk edilesi halinde peşin olarak tahsil edilen hasılat ölümün gerçekleştiği veya memleketin terk edildiği dönemin geliri sayılarak beyan edilmesi gerekmektedir.

³⁷<http://www.tesk.org.tr/calisma/vergi/sirkuler/s1.html>, (Erişim Tarihi: 28.11.2014).

Kira bedeli dışında gider karşılığı olarak ısıtma, aydınlatma, asansör bakımı ve benzeri durumlar nedeniyle kiracıdan alınan paralar da gayrisafi hasılatın unsuru sayılır. Gerçek gider yöntemine göre beyanname veren mükellefler için gider kabul edilerek hasılattan indirilebilecektir.

1.2.3.2. Kira Bedelinin Ayın Olarak Tahsilatının Yapılması

Gayrisafi hasılat tahsilatı ayın olarak ta yapılabilmektedir. Ayın olarak yapılan tahsilatlar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilmektedir. İlgili Yasanın 267'inci maddesi birinci fıkrasında "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." denilmektedir³⁸. Hüküm uyarınca emsal bedeli dikkate alınarak parasal karşılığı belirlenmektedir.

Emsal bedel aynı maddenin üçüncü fıkrası " Belirlenen esaslara göre emsal bedelin tespit edilememesi halinde, ilgili şahısların talebine istinaden emsal bedel takdir komisyonları tarafından takdir edilerek belli edilmektedir. Komisyonlar, maliyet bedelini ve piyasa değerini araştırıp, kullanılmış eşyaların yıpranma paylarını da dikkate alarak kararlarını vermektedirler. Mükelleflerin, takdir komisyonu kararlarını vergi mahkemelerinde ihtilaf konusu yapma hakları saklı bulunmaktadır. İhtilaf konusu edilmesi durumu verginin tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılmasına engel olmayacaktır."hükmü gereğince Takdir Komisyonları tarafından belirlenir. Mahkemelerce değer biçilmesi halinde biçilen değer emsal bedeli sayılır.

Arazi, bağ, bahçelerin kira bedellerinin elde edilen ürün olarak verilmesi durumunda, ürünün emsal değeri ile ürünün satışındaki piyasadaki fiyatı arasında az veya çok fark olabilir. Ürünün emsal bedeli hasılat olarak benimsenir³⁹.

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

1.2.3.3. Kiraya İlişkin Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi

Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden; konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin, işyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Banka veya posta yoluyla ödenme zorunluluğu bulunan 500,00-TL'lik sınır her konut için ayrı ayrı uygulanacaktır. Örneğin Ayşe Hanımın mesken olarak kiraya

³⁸Vergi Usul Kanunu, Sayı 213, 267. Madde, 10 Ocak 1961.

³⁹ Kızılot, age, ss. 76-77.

verdiği iki konuttan birinin aylık kirasının 450,00-TL diğerinin 550,00-TL olduğu varsayılırsa, Ayşe Hanım sadece 550,00-TL olan konut için kira bedelini Banka'dan veya Postadan tahsil etme zorunluluğu olup, 450,00-TL kirası olan konutun kirasını isterse elden nakit olarak da alabilecektir.

Paranın yatırılması yada havale edilmesi ile, çek düzenlemek suretiyle veya kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılarak; bankalar ve postaneler vasıtasıyla tahsilat ve ödemelerin gerçekleşmesi karşılığında düzenlenen dekont ve hesap bildirimleri tevsik edici evrak niteliğindedir. İnternet bankacılığı suretiyle de yapılan tahsilat ve ödemeler tevsik edici belge sayılmaktadır.

Mükelleflerce, her bir konut için aylık tutarı 500 TL'nin altındaki konut kira geliri ile Mahkeme ve icra yoluyla yapılan konut ve işyeri kira gelirine ilişkin yapılan tahsilatlarda tevsik etme kapsamında değildir. Aynî olarak yapılan tahsilat ve ödemelerde de bu zorunluluk şartı aranmaz.

Bu zorunluluklara uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi gereğince⁴⁰; Bankalar ve benzeri özel finans kurumları ya da postaneler aracı kılınmaksızın yapılan tahsilat veya ödemeler için, her işlem için ayrı olmak şartı ile mükelleflere uygulanan cezai müeyyidelerden aşağı olmamak suretiyle⁴⁴² sıra nolu VUK Tebliği uyarınca 01.01.2015 tarihinden itibaren;

1. Birinci sınıf ticari kazanç sahipleri ile serbest meslekten dolayı mükellefler hakkında 1.300-TL,

2. İkinci sınıf ticari kazanç sahipleri, defter tutmak zorunda olan çiftçiler ve basit usul mükellefleri hakkında 660-TL,

3. Bunların dışında kalan mükellefler hakkında 330-TL, olmak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz.(6009 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle eklenen cümle Yürürlük; 01.08.2010) Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 1.060.000–TL'yi geçmesi mümkün bulunmamaktadır.

Kiraya verilen konutlarda her bir konut için tevsik edici belgede 500-TL sınırı aranırken işyeri kiralamalarında bu sınıra bakılmaksızın tevsik edici belge zorunluluğu aranır. Meskenlerde bu zorunluluk sadece kiraya vereni kapsamakta iken işyerlerinde hem kiracıya hem de kiralayana aittir.

⁴⁰Vergi Usul Kanunu, Sayı 213, 355. Madde, 10 Ocak 1961.

1.2.3.4. Tahsil Sayılan Haller

Tahsilatın ayın olarak yapılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun emsal bedelle ilgili hükümlerine göre kira değeri belirlenerek paraya çevrilmiştir⁴¹. Aynı maddenin devamındaki fıkralarında ise; kiracı tarafından gayrimenkule ilaveler yapılmak suretiyle gayrimenkulün ekonomik değerinin sürekli artırılması yada gayrimenkulün genişletilmesi ve kiralama süresi sonunda bedel alınmadan kiraya verene devredilmesinde, kiraya veren için kıymetlerin ayın olarak tahsil edildiği kabul edilmektedir. Emsal bedelinden daha az bir bedelle devredilen kıymetlerde oluşan farklar bedelsiz devir sayılmaktadır.

Gelecek yıllara ilişkin olarak peşin olarak tahsilatı gerçekleşen kiralama bedelleri, cari takvim yılının geliri olarak kabul edilmeyecek, ilgili takvim yılının geliri sayılarak ilgili yılda beyan edilmesi gerekmektedir⁴². Ancak ölüm veya memleketin terk edilesi halinde peşin olarak tahsil edilen hasılat ölümün gerçekleştiği veya memleketin terk edildiği dönemin geliri sayılarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul olarak addedilen mal ve hak sahiplerinin kabul etmeleri ve talepleri doğrultusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'inci maddesinin son fıkrasında;

1. İttıla hâsıl etmeleri kaydıyla namlarına, kamu kurum ve kuruluşlarına, icra müdürlüklerine, bankalara, noterlere veya noterlik görevini ifa edenlere ve posta işletmelerine para yatırılması;

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir." hususlarına yer verilmektedir.

Mükellefin kira geliri alacağını kendisi adına, belirteceği kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması mükellefin kendisine tahsilat yapılmış anlamına gelmektedir. Aynı şekilde alacağın başka bir kişiye ivazlı veya ivazsız temlik edilmesi halinde de tahsil edilmiş sayılacaktır. Temliğin ivazlı veya ivazsız olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Kiraya verenin kiracısına herhangi bir borcu bulunması durumunda, borcun takas edilmesi halinde de tahsil şartları gerçekleştirilmektedir.

⁴¹http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf , (Erişim Tarihi: 05.09.2014).

⁴² Kızılot, age, ss. 48-49.

1.2.3.5. Binaların Dış Yüzeyine Reklam Almak ve Ortak Alanların Kiralanması

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden, Binaların bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde, binanın dış yüzeyinin reklam olarak kiraya verilmesinde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılmayacak, ticari kazanç olarak vergiye tabi tutularak beyan edilecektir. Binaların herhangi bir işletmeye ait olmadığı durumda reklam verilmesi sonucu elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kat malikleri adına beyan edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiştir⁴³.

Aynı maddenin birinci fıkrasının birinci bendinde; "Araziler, binalar (eşyalı olması halinde eşya bedelleri için alınan kira bedelleri de alınan kiraya dahil edilmektedir.), madenlerden sağlanan su, memba suyu, yer altı veya yer üstü madenleri, taş ocakları, çakıl veya kum alanları, tuğla ve kiremit harmanları, tuz üretim işletmeleri ve sayılanların tamamlayıcı parçaları ve eklentileri;" üçüncü bendinde ise "Gayrimenkullerden ayrılarak kiraya verilen bütünleyici parçaları ile eklentileri, her çeşit tesisatı, demirbaşı ve döşemeleri" sayılmıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise, taşınmazların ticarî veya zirai işletmenin aktifinde kayıtlı olması halinde, elde edilen kira geliri de gelir şekli olarak ticari ve zirai kazanç olarak vergilendirilecektir. Mülkiyeti tüccarın olsa bile, işletme aktifine kayıtlı olmayan gayrimenkuller ve gayrimenkul kabul edilen haklar ticari kazanç sayılmamakta, gayrimenkulden dolayı elde edilen kira geliri sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun94'üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar belirtilmiştir. 5/a bendi hükmünce, gayrimenkul ve gayrimenkul sayılanların kiraya verilmesi karşılığında ödeme yapılması halinde % 20 nispetinde Gelir Vergisi tevkifatının uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir⁴⁴.

Binaların bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde, binanın dış yüzeyinin reklam olarak kiraya verilmesinde elde edilen gelir ticari kazanç sayıldığından işletmenin reklam veren kişi veya kurumlara fatura düzenlemesi zorunludur. Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Yönünden, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin birinci fıkrasında; "Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest

⁴³Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 1 Ocak 1998.

⁴⁴Gelir Vergisi Kanunu, 94. Madde, 1 Ocak 1998.

meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir.” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı kanunun dokuzuncu maddesinin birinci fıkrasında; “Mükelleflerin, ülkemizde ikamet adreslerinin olmaması, işyerlerinin bulunmaması, kuruluşlarında veya sözleşmelerinde belirttikleri merkezlerinin yada işlerinin idare edildiği ve fiili olarak toplandığı merkezlerinin bulunmaması ve ihtiyaç duyulan diğer durumlarda, vergi alacağının güvence altına alınması için işlemlere muhatap olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutulması hususunda Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu” hükme bağlanmıştır. Konuya ilişkin olarak Katma Değer Kanunu 117 no’lu genel tebliğinde, KDV mükellefiyeti olanların KDV mükellefiyeti olmayanlara;⁴⁵

1. Amatörce spor yapan kulüplerin oyuncu formaları üzerine reklam verilmesi,
 2. Gayrimenkul olarak sayılan binalar, araziler ve arsalar üzerine pano yerleştirilmesi, duvarlarına yazılar yazılması veya resimler çizilmesi,
 3. Reklam maksadıyla tüzel kişilerce yada gerçek kişilerce yayınlanmak üzere kitap, dergi, broşür gibi eserlerde gösterilmesi,
- Şeklinde reklam verilmektedir.

Reklam hizmeti veren mükelleflerin mükellefiyetlerinin bulunmaması durumunda, KDV’nin ödenmesi bakımından sorumluluk sıfatı ile reklam hizmeti alanlarca beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir. Ayriyeten, bu hüküm uyarınca reklam hizmeti alan mükellefler;

1. GVK Hükümlerince basit usul mükellefiyeti bulunanlar (vazgeçilen istisnadan dolayı KDV mükellefiyeti olmaması halinde bile)
2. KDV’den istisna edilen bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyette bulunan işletmeler,
3. Yalnızca KDV’ye ilişkin işlemlerin mevcut olduğu dönemlerde, KDV’den mükellefiyet tesis edilen ve beyannamelerini vermesi uygun olanlar,
4. 5018 sayılı Kanun kapsamında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarına ait reklam hizmetleri olması halinde, reklam hizmetini alanlarca tebliğin bu kısmı hükmünce tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yukarıda 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; binaların dış duvarlarına reklam verilmesi durumunda, reklam panosu asılması veya boyama suretiyle resim çizilmesinde Gelir Vergisi yönünden kiralama, Katma Değer Vergisi yönünden reklam verme hizmeti olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Binanın bir işletmeye ait olması veya aktifinde kayıtlı olması durumunda, işletmenin dış duvarının reklam olarak bir kişi veya kuruma kiralamasında işletme

⁴⁵ <http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.11.2014).

tarafından fatura düzenlenerek genel oranda (%18) KDV hesaplanıp KDV beyan edecektir. Reklam verenler açısından tevkifata tabi tutulma mevzu bahis değildir.

Binanın bir işletmeye ait olmaması veya aktifine kayıtlı olmaması durumunda binanın dış duvarının reklam olarak bir kişi veya kuruma kiralamasında, KDV genel oranda vergiye tabi olacak ve vergi mükellefiyeti reklam veren kişi veya kurumlarca sorumluluk sıfatı ile 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Binaların dış cephelerine verilen reklamlardan dolayı bir gelir elde edilmesi durumunda elde elden gelir gayrimenkul sermaye iradı addolunur. Apartman yönetimlerinin tüzel kişilikleri bulunmadığından elde edilen gelir kat sahiplerinin geliri sayılacak ve ödemeyi yapan gerçek kişi veya kurum tarafından kat sahiplerinden %20 oranında kesinti yapılır. Katma Değer Vergisi açısından binanın bir işletmenin aktifine kayıtlı olup olmamasına göre vergilendirilir. İşletmenin aktifine kayıtlı ise işletme tarafından fatura edilerek beyan edilecek, işletmeye dahil olmamasında ise reklam verenlerce 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

1.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİT ŞEKİLLERİ

Bu kısımda, gerçek usul ve götürü gider yöntemi konularına yer verilecektir.

1.3.1. Gerçek Usul

Bu kısımda, gayri safi irad ve giderler konularına yer verilecektir.

1.3.1.1. Gayri Safi İrad

Belgelerle ispatlanabilen ve fiilen yapılmış olan giderlerin gerçek tutarları yıllık kira geliri toplamından indirilmesi durumuna gerçek usul yöntemi denilmektedir. Gerçek usulde, kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen iradın vergilendirilmesinin sağlıklı yapılabilmesi için öncelikle gayri safi tutarı bulmak gerekmektedir. Gayri safi tutardan, GVK'nın 74'üncü maddesi ile hükmünce, belgelendirilmesi gereken ve kanunen kabul edilen gerçek giderlerin indirilmesi sonucu safi irat elde edilmekte olup tutar üzerinden vergilendirilmektedir⁴⁶.

Mükellefler, gayrimenkullerin mesken kira gelirlerinden dolayı vergilendirme işlemlerinde gerçek gider ya da götürü gider usullerini seçmekte serbesttirler⁴⁷. Seçim için herhangi bir bildirimde bulunmalarına gerek kalmadan beyanname üzerinde talep edilebilir. Gayrimenkul sermaye iradına göre mükellef olup, gayri safi iradından indirim yaptıkları giderlere ait tevsik edici belgeleri Vergi Usul Kanunu'nun

⁴⁶ Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

⁴⁷ Kızılot, age, ss. 32-33.

254'üncü maddesi mucibince indirimin yapıldığı yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmeleri ve incelemeye ihtiyaç duyulması halinde vergi dairesine veya inceleme elemanına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde elde edilen gayri safi irattan safi iradı elde etmek için ödenmek kaydıyla indirimlerin düşürülmesi gerekmektedir. İndirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde sayılmaktadır⁴⁸. Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre istisna edilen gayrisafi hâsıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsıllattan bazı giderlerin indirilebilmesi sonucu safi irad elde edilmektedir. Önemli bir husus, mükellef olup gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi vermek zorunda olanlar, gider olarak hasıllatlarından indirim konusu yaptıkları belgeleri beş yıllık zamanaşımı süresince ihtiyaç duyulması halinde vergi dairesine ibraz etmek üzere muhafaza etmeleri gerekmektedir.

1.3.1.2. Giderler

GVK'nın 21'incimaddesine⁴⁹ istinaden gayrisafi hasıllata tekabül edilenler hariç tutularak, gayrisafi hasıllat üzerinden aşağıda belirtilen gider miktarları indirildikten sonra safi irada ulaşılmaktadır. Gayrimenkul kabul edilen mal ve hakların bir kısmının kiralanması durumunda, yukarıda yazılı giderlerden yalnız o kısma tekabül eden miktarın hasıllattan indirilmesi mümkün olabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'ncü maddesinde gayrimenkul sermaye iradının hesaplanmasında hasıllattan indirilecek giderler⁵⁰;

1. Gayrimenkul sahibi tarafından ödenmek koşuluyla ısıtma, aydınlatma, asansörle ait giderler,

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,

3. Kiralama konusu gayrimenkullere ilişkin sigortaya yapılan giderler,

4. Kiralama konusu gayrimenkullere ilişkin olarak bunlara ödenen borçların faizleri ile gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesi koşuluyla iktisap edildiği yıldan itibaren beş yıllık süreç içerisinde her bir yıl için iktisap edilen bedelin % 5'i (% 5'lik indirim ancak iktisap edilen gayrimenkulün hasıllatına uygulanabilmektedir. İndirime konu olmayan miktar GVK'nın 88/3 maddesi uyarınca gider fazlalığı sayılmayacaktır),

5. Kira konusunu oluşturan gayrimenkullere ödenmesi şartıyla vergiler, resimler, harçlar ve şerefiyeler ile kiracı tarafından ödemesi yapılan belediye harcamaları iştirak hisseleri,

⁴⁸Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

⁴⁹Gelir Vergisi Kanunu, 21. Madde, 1 Ocak 1998.

⁵⁰Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

6. Kiralama konusunu oluşturan gayrimenkullere tahsis edilen amortismanlar (Amortisman uygulanan iktisadi kıymetin maliyet bedelinin bilinmesi halinde maliyet bedeli esas alınmaktadır. Maliyet badelinin bilinmemesi halinde bina ve arazilere yönelik olarak vergi değeri, diğerleri için ise VUK'un 267'nci maddesi 3'üncü sırası esasları dikkate alınarak emsal bedeli tespit edilmektedir.),

7. Kiralama konusunu oluşturan gayrimenkulün sahibi tarafından yapılan onarıma ait giderler (İktisadi değeri artacak şekilde emlakta tadil, bakım, onarım veya ilave yapılmasında kullanılan giderler onarım gideri kabul edilmeyecektir.);

8. Kiralama konusunu oluşturan gayrimenkulün bakım ve devamlılığı için gerekli olan giderler;

9. Kiralanan gayrimenkul ve gayrimenkul sayılan hakların kiracılar tarafından kiraya verilmesinde ödenen kira miktarları ile gerçek başka giderler;

10. Mülkiyetine sahip oldukları konutları kiraya veren kişilerin kendilerinin de başka bir konutta kira mukabili ikamet etmeleri halinde ödedikleri kira miktarları (kiraya uygulanan indirimde, bu maddeye ait 1, 9 ve 11 numaralı betlerinde belirtilen giderlerin düşürülmesi sonucunda kalan tutar dikkate alınmaktadır. İndirime konu olmayan miktar GVK'nın 88/3 maddesi uyarınca gider fazlalığı sayılmayacaktır.);

11. 202 sayılı Yasanın 37'nci maddesi ile eklenen bendi uyarınca, kiralama konusunu oluşturan gayrimenkul mal ve haklara ilişkin olarak sözleşmelere, yasalara yada ilamlara müsteniden ödenmiş olan tazminler, zararlar ve ziyanlar.

Hakların kiraya verilmesi hariç olmak üzere mükelleflerin istemeleri halinde yukarıda belirtilen giderlere karşın hasılatları üzerinden %25 oranında götürü gider olarak indirebilmektedir. Götürü gider usulünden gerçek gider usulüne dönülmesi için iki yıl geçmesi gerekmektedir. Para cezaları ve vergi cezalarının madde hükmünce hasılattan gider olarak indirilmesi imkanından yararlanması mümkün bulunmamaktadır⁵¹.

Ödenmek şartıyla indirilebilecek giderler arasında gösterilen kiralama konusu gayrimenkullerin kiraya verilmesinde vergiler, resimler ve harçlar da sayılmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14' üncü maddesinde; "Bu Kanuna bağlı (I) (5897 sayılı kanunun 2 inci maddesiyle kaldırılan ibare yürürlük; 30.06.2009)(*) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." Hükmüne yer verilmiştir. Madde hükmünce kiralanan taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmektedir. Bu durumun iki

⁵¹<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2014-31.aspx>, (Erişim Tarihi: 14.11.2014).

istisnasının olduğu, birinci istisnanın, kanuna bağlı (II) sayılı tarifede belirtilen; minibüsler, otobüsler, kamyonlar, kamyonetler, çekiciler ve benzeri araçların olduğu, ikinci istisnanın ise; faaliyet konusu ticari olan helikopter ve uçaklar ile araç kiralama işi ile uğraşan işletmelerin bu amaçlar doğrultusunda kiralama konusunu oluşturan taşıtların olduğu kabul edilmektedir. İndirilebilecek giderler arasında istisna edilen araçlar da sayılmaktadır.

Gayrimenkulle ilgili hesaplamaları gösteren örnekler aşağıda sıralanmıştır. Örnek: Kredi karşılığı bir daire alan bir gayrimenkul sermaye iradı mükellefi, gerçek gider yöntemini seçmesi halinde bankaya veya özel bir finans kurumuna ödediği o yıllık faizi indirim konusu yapabilecektir. Faiz indiriminden beş yıl yararlanabilecektir.

Örnek: Emlak vergisi, temizletme ve aydınlatma harcı, çevre temizlik vergisi (çöp vergisi), arama, işletme, imtiyaz, telif, patent ve benzeri haklar için ödenen resim ve harçlar ödenmek şartı ile gider olarak indirim konusu yapılabilir.

Örnek: Bir daire veya binanın boyanması, kapıların ve pencerelerin tamiri veya bakımı, su ve elektrik tesisatının tamir ve bakımı, mutfak ve banyodaki tamir ve bakımlar, parkelerin zımpara ve cilalanması ve benzeri durumlarda mülk sahibi tarafından ödenmek şartıyla gider kabul edilip, gayri safi hasıllattan indirim konusu yapılabilir.

Örnek: Gayrimenkulün eskiyen, yıpranan, aşınan kısımların tamir, bakım ve onarımı gayrimenkulün değer ve ömrünü arttırıcı nitelikte giderler dikkate alınmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde⁵²; "emlakın iktisadi değerini arttıracak şekilde genişletilmesi, değiştirilmesi veya ilaveler yapılması amacıyla yapılan giderlerin, onarım giderleri kapsamında değerlendirilemez" hükmü yer almaktadır.

Sonradan yapılan kat ilavesi, asansör ve kalorifer tesisatı olmayan binaya asansör ve kalorifer tesisatı yapılması, bahçe duvarı yapılması gibi durumlarda yapılan harcamalar binanın maliyet bedeline eklenerek gayrimenkul maliyet bedeliyle amortisman tabi tutulacak ve amortisman gideri olarak hasıllattan indirim yapılabilecektir. Kira geliri beyanında tadil, bakım ve onarım gideri olarak indirim yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek: Şehrin yüksek değerli bir semtinde sahip olduğu dairede ikamet eden bir kişinin, dairesini yüksek kira getirmesi nedeniyle işyeri olarak kiraya vermesi ve kendisi de kirası daha uygun bir semtteki dairede ikamet etmesi halinde, işyeri kira gelirinden ödediği kira tutarını indirim konusu yapması mümkün değildir. İkamet ettiği konuta ait kirayı indirim konusu yapabilmesi için sahibi olduğu gayrimenkulü de konut olarak kiraya vermesi gerekmektedir.

⁵²Gelir Vergisi Kanunu, 272. Madde, 1 Ocak 1998.

Örnek: Bir kişi 2013 yılında 400.000-TL'ye satın aldığı dairesini, 01.01.2014 yılında konut olarak kiraya vererek yıllık 25.000-TL kira geliri elde etmiştir. Konutun iktisap değerinin % 5'i 20.000-TL TL (400.000 x % 5) gayri safi irattan indirim konusu yapılabilir.

Konut kira gelirlerine uygulanan istisnadan yararlanarak gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden kısmı, gayri safi hasıllardan indirilemeyecek olup vergiye tabi hasıllara isabet eden giderler indirilebilmektedir. İndirilebilecek gider miktarı aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanabilmektedir.

İndirilebilecek Gider: Toplam Gider x Vergiye Tabi Hasılat / Toplam Hasılat

(*) Vergiye Tabi Hasılat = Toplam Hasılat - Konut Kira Geliri İstisnası

Örnek: Bay (A), sahibi olduğu konutu 2013 yılında kiraya vermiş olup, 12.000-TL kira geliri elde etmiştir. Başka geliri bulunmayan mükellef gayrimenkulü ile ilgili olarak, 3.000-TL harcama yapmış olup, gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Gerçek gider olarak indirebilecek tutar, 3.000-TL tutarındaki toplam giderin vergiye tabi hasıllara isabet eden kısmı kadar olabilecektir.

Gayrisafi İrat	= 12.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	= 3.200 TL
Vergiye Tabi Hasılat	= 12.000 – 3.200 = 8.800 TL
İndirilebilecek Gider	= (3.000 x 8.800) / 12.000 = 2.200 TL
Vergiye Tabi Gelir	= (8.800- 2.200) = 6.600 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	= 990 TL

1.3.2.Götürü Gider Yöntemi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinde⁵³; gayrimenkul sayılan hakları kiraya veren mükellefler hariç olmak üzere, istemeleri halinde yukarıda belirtilen giderlere karşılık hasılatlarının % 25'ini götürü gider olarak indirim konusu yapmalarının mümkün olduğu hükmüne yer vermektedir⁵⁴.Madde hükmü gereğince gerçek giderlerin bir önemi bulunmamakta, gerçek giderlere karşılık vergiye tabi hasılatın %25'ini dikkate almaktadır.

Mükellefler, vergi kanunlarında belirtilen şartları taşıması kaydıyla herhangi bir belgeye ihtiyaç duymadan gayrimenkul sermaye iradından elde edilen kira gelirinin brüt tutarından istisna tutarı düşüldükten sonra, vergiye tabi hasılatın %25 oranında götürü gider indirimi yapabilmektedir. Mükellef seçimlik hakkını kullanarak götürü

⁵³Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

⁵⁴<http://www.alomaliye.com/2013/fuat-sutcu-ozelgelerle-2013-gmsi.htm>,(Erişim Tarihi: 19.12.2014).

Tarihi:

gider usulü veya gerçek gider usulünden yararlanabilmektedir. Götürü gider usulünü tercih edenler iki yıl geçmedikçe gerçek usulden dönemeyecektir.

Hangi usulü tercih etme konusundaki karar mükelleflere aittir. Kendi durumlarını kendileri daha iyi bildiklerinden hangi yöntem onlara daha çok faydalı olacaksa tercihlerini o yöntemi seçerek kullanabilmektedirler. Kira geliri düşük miktarda olan mükellefler için gerçek gider yöntemi, kira geliri yüksek miktarda olan mükellefler için ise götürü gider yöntemi daha avantaj sağlamaktadır. Mükellefler bu hususu göz önünde bulundurarak beyanname vermekte muhtardılar.

İndirim konusunda kararı yine mükellefler kendileri vereceklerdir. Konunun özelliğine göre en sağlıklı bilgiyi kendileri bilecekleri için bu yöntemlerden hangisi kendilerine en fazla avantaj sağlıyorsa ona göre beyanname verebilirler. Götürü gider oranı kadar gayrimenkul gideri yapmak ya da bu gideri belgelemek çoğu defa imkansız olabilir. Bundan ötürü gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin büyük bir oranı beyannamelerini verirken götürü gider yöntemini seçmektedirler.

Yeni bir gayrimenkul iktisap eden, banka kredisi kullanarak satın alan ve düşük kira geliri bulunan mükellefler gerçek gider yöntemini seçmeleri daha avantajlı olduğu düşünüle bilinir. Vergi mevzuatını konu alan kanunların esasında, giderlerin gerçekten yapılmış olması ve belgelerle tevsik edilmesi halinde hasılatlarından düşürebilecekleri hususu belirtilmektedir. Gayrimenkuller için bir istisna getirilip gerçek gidere karşılık olmak üzere belge ibraz etmeden götürü gider yöntemine cevaz verilmektedir. Verginin tabana yayılması ve daha geniş kitlelerden vergi alınması konusunda son yıllarda vergi planlaması yapılmakta ve ticari kazancın yanında tüm gelir unsurları için çalışmalar yapılmaktadır. Götürü gider yöntemini seçme konusunda serbest seçimlik konusunun istisnası hakların kiraya verilmesidir. Hakların kiraya verilmesi sonucu elde edilen irad götürü gider yöntemi seçilerek vergilendirilemez. Gerçek gider yöntemini seçmeleri gerekmektedir.

Götürü gider yöntemine örnek: Bay (A), sahibi olduğu konutu 2013 yılında kiraya vermiş olup, 30.000- TL kira geliri elde etmiştir. Başka geliri bulunmayan mükellef gayrimenkulü ile ilgili olarak, götürü gider yöntemini seçmiştir.

Gayrisafi İrat = 30.000 TL

Vergiden İstisna Tutar = 3.200 TL

Vergiye Tabi Hasılat = 30.000 – 3.200 = 26.800 TL

İndirilebilecek Gider = 26.800* 0.25 = 6.700 TL

Vergiye Tabi Gelir = (26.800- 6.700) = 20.100 TL

Mükellefler, vergi kanunlarında belirtilen şartları taşıması kaydıyla herhangi bir belgeye ihtiyaç duymadan, gayrimenkul sermaye iradından elde edilen kira gelirinin

brüt tutarından istisna tutarı düşüldükten sonra, vergiye tabi hasılatın %25 oranında götürü gider indirimi yapabilmektedir⁵⁵.

Mükellef seçimlik hakkını kullanarak götürü gider usulü veya gerçek gider usulünden birinden yararlanabilmektedir. Gider olarak götürü yöntemi tercih eden kira geliri olan mükellefler,iki yıllık süreç geçmedikçe gerçek usule dönmelerinin imkanı bulunmamaktadır.

Kira gelirinde, gider usulünün seçiminde bütünlük esası vardır. Birden fazla gayrimenkulden gelir elde edilmesi halinde, her gayrimenkul geliri için değil, gayrimenkullerin hepsinden elde edilen gelir toplamı üzerinden götürü gider usulü ya da gerçek gider usulünden biri seçilmesi zorunludur. Bütünlük kuralında iki istisna vardır. Birinci istisna, yurtiçindeki ve yurtdışındaki gayrimenkullerinden elde ettiği kiraları için farklı yöntemleri seçmekte serbest olan tam mükellefler. İkinci istisna ise Vergi Usul Kanunu'nun 112 No'lu tebliğ uyarınca kiraya verilen gayrimenkullerin arasında bulunan bina ve arazinin maliyet bedeli de vergi değeri de bilinmiyorsa, diğer gayrimenkulleri için gerçek gider usulü seçilmiş olsa bile, maliyet bedeli de vergi değeri bilinmeyen bina veya arazi için götürü gider yöntemi uygulanabilir.

1.4. EMSAL KİRA BEDELİ

Bu kısımda, emsal kira bedeli uygulanacağı durumlar, emsal kira bedeli uygulanmayacağı durumlar, emsal kira bedelinin hukuki dayanağı ve zarar doğması hali konularına yer verilecektir.

1.4.1. Emsal Kira Bedeli Uygulanacağı Durumlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'ncü maddesi hükmünde; "kiralama konusu gayrimenkullerin kiralanması durumunda kira bedelinin emsal kira bedelinden aşağı bir bedelde olmayacağı belirtilmektedir. Başkalarına bedel alınmadan bırakılan gayrimenkullerin emsal bedelleri bunların kirası sayılmaktadır. Bina ve arazilerde emsal kira bedeli özel yetki almış makamlar tarafından yada mahkemeler tarafından takdir veya tespit edilmektedir. Böyle bir takdir yada tespit yapılamamış ise VUK'un hükümlerine istinaden vergi değerinin %5'i dikkate alınmaktadır. Emsal kira bedeli, diğer gayrimenkuller ve gayrimenkul sayılan haklarda bunların maliyet bedeline göre belirlenmektedir. Şayet maliyet bedeli bilinmiyorsa VUK'un servet değerlemesine ilişkin hükmünce belirlenen değer %10'u kabul edilmektedir.⁵⁶." denilmektedir. Buna göre gayrimenkullerin kiralanmasında kira bedelinin emsal kira bedelinden aşağı bir değerde olamayacağı anlaşılmaktadır.

⁵⁵ <http://www.granitymm.com/bilgimerkezi/vergibilginotlari.html> , (Erişim Tarihi: 30.11.2014).

⁵⁶ Gelir Vergisi Kanunu, 73. Madde, 1 Ocak 1998.

Düşük olması durumunun tespit edilmesi halinde ilgili madde uyarınca emsal kira bedeli uygulanmaktadır.

Vergi güvenlik müesseselerinden biri de emsal kira bedeli uygulamasıdır. Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi tahsilat esasına bağlanmıştır. Emsal kira bedelinde tahsilat esası aranmamaktadır. Emsaline göre daha az miktarda tahsilat yapılması veya hiç tahsilat yapılmaması halinde de mal ve haklardan elde edilmesi gerekli olan en az kira bedeli tespit yoluna gidilir. Kira sözleşmesinde belirtilmek üzere banka dekontu, havale belgesi ve benzeri belgelerle tevsik edilmesi halinde emsal kira bedeli karşılaştırılması yoluna gidilmemesi gerekmektedir.

Emsal kira bedeline ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca yayınlanan 1999/1 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Uygulama İç Genelgesinde; Emsal kira bedeli uygulamasının asıl amacının Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinde yer alanlar dışında, gayrimenkullerin bedelsiz olarak birilerine tahsis edilmesi, kiralama bedelinin tespitinin yapılamaması ve muvazaalı bir durumla kiranın gerçeğin dışında beyan edilmesi gibi durumların önüne geçmek için oluşturulan bir vergi güvenlik müessesesinin kullanılması gerektiği hususu belirtilmektedir⁵⁷. Kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu ve benzeri belgelerle veya kiracının ifadesiyle kanıtlanması veya tevsik edildiği durumlarda elde edilen kira gelirin gerçek olup olmadığının tespiti için emsal kira bedeli uygulaması yoluna gidilmemektedir. Gayrimenkulden sağlanan kiranın gerçeğe aykırı hususların olduğunun anlaşılması veya inceleme elemanlarınca inceleme esnasında talepte bulunulması halinde ispat veya tevsik işlemine başvurulabilmektedir.

Genelgeye istinaden, emsal kira bedelinden düşük bedelle yapılan kiralamalarda, gerçek kira bedelinin belirtilen araçlarla tevsik edilmesi halinde gerçek durumun esas alınacağı belirtilmektedir. Emsal kira bedeli müessesesinin uygulama alanı daraltılmaktadır.

Bina ve arazilerde emsal kira bedeli özel yetki almış makamlar tarafından yada mahkemeler tarafından takdir veya tespit edilmektedir. Böyle bir takdir yada tespit yapılamamış ise VUK'un hükümlerine istinaden vergi değerinin %5'i dikkate alınmaktadır. Emsal kira bedeli, diğer gayrimenkuller ve gayrimenkul sayılan haklarda bunların maliyet bedeline göre belirlenmektedir. Şayet maliyet bedeli bilinmiyorsa VUK'un servet değerlemesine ilişkin hükmünce belirlenen değer %10'u kabul edilmektedir. Emlak Vergisinin 29'ncü maddesine göre bina ve arazinin beyannamesinin verildiği tarihteki normal alım-satım değeri olarak tanımlanmaktadır. Vergi değerinin 200.000-TL olduğu tespit edilen bir dairenin bedelsiz olarak veya

⁵⁷Gelir Vergisi Kanunu, 73. Madde, 1 Ocak 1998.

bedelinden düşük bir değerde kiraya verilmesi halinde, emsal kira bedeli vergi değerinin $200.000 \times 0.05 = 10.000$ -TL olacaktır.

Diğer mal ve haklarda yıllık emsal kira bedeli, gayrimenkul mal ve hakları maliyet bedeline göre belirlenmektedir. Maliyet bedeli bilinmiyorsa veya tespiti mümkün değilse Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesine ilişkin değerin %10'u dikkate alınmaktadır.

VUK'un 262'nci maddesinde; "ekonomik değeri olan bir varlığın iktisabında yada bu varlığın değerinin artırılması nedeniyle yapılmış olan demeler ile bu varlıklara ilişkin her türlü giderlerin toplamına maliyet bedeli denilmektedir."⁵⁸ şeklinde tanımı yapılmaktadır. İktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlemesi yapılırken satın alınma suretiyle iktisap edilen veya imal edilen iktisadi kıymetin özelliği önem arz etmektedir.

İktisadi kıymetin, bir işletmenin mağazasına, şubesine veya deposuna gelinceye kadar yapılan bütün harcamalar maliyet bedeline dahil edilmektedir. Satın alma veya imal bedeli, nakliye, sigorta ve montaj giderleri, gümrük vergileri gibi harcamaların maliyet bedeline katılması zorunlu olmasına rağmen, noter ve mahkeme masrafı, kıymet takdiri, komisyon gideri, emlak alım ve taşıt alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri gibi harcamaların maliyete katılması ihtiyaridir. Bir iktisadi kıymet için yapılan harcamaların, iktisadi kıymetin değerini sürekli olarak artırıyor olması, kapasitesini genişletiyor olması veya hizmet ömrünü arttırıyor olması durumunda da maliyet bedeline dahil edilmektedir.

Vergilendirme açısından emsal kira bedeli uygulaması gayrimenkul kira gelirinin belirli bir bedelden düşük olmasının tespit edilmesi halinde emsal kira bedeli uygulanmaktadır. Emsal kira bedeli uygulaması ile gayrimenkul sermaye iradından elde edilen hasılat kontrol edilmektedir. Beyannamenin yanlış olduğu ispat edilmedikçe verilen beyanların doğruluğu kabul edilmektedir. Vergilemede işlemlerin mahiyeti esas olan gerçekliktir. Uygulamada emsal kira bedeli uygulama olanağı bulunmamaktadır. Yargı da bu doğrultuda fikir beyan etmektedir.

1999/1 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Uygulama İ Genelgesinde, emsal kira bedelinden düşük bedelle yapılan kiralamalarda, gerçek kira bedelinin belirtilen araçlarla tevsik edilmesi halinde gerçek durumun esas alınacağı ve emsal kira bedeli müessesesinin uygulama alanının daraltıldığı belirtilmektedir.

Kira gelirinin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmaktadır. Kiralama işleminin tamamen bedelsiz olması veya değerinden düşük miktarda gösterilmesi durumunda emsal kira bedeli uygulaması esas alınmaktadır. Gayrimenkullerin, bedelsiz olarak ve kullanım maksadıyla başkalarına bırakılması veya kira bedelinin gerçek değerinin

⁵⁸Gelir Vergisi Kanunu, 73. Madde, 1 Ocak 1998.

belirlenememesi durumunda emsal kira bedeli uygulaması yoluna başvurulmaktadır. Kira gelirlerini eksiksiz ve gerçek verilere göre bildiren ve gerçekliğini ispatlayabilen mükelleflerin, emsal kira bedeli uygulamasına tabi olma zorunlulukları bulunmamakta olup, tevsik edici belgelerini saklamaları gerekmektedir. Muhtasar bildirim ve tevkifat uygulaması, bedelsiz olarak kiraya verilen işyerleri için uygulanmayacaktır.

1.4.2.Emsal Kira Bedeli Uygulanmayacağı Durumlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'ncü maddesinde emsal kira bedeli uygulamasına bazı istisnalar getirilmiştir⁵⁹. Gayrimenkul mal ve hakların bedelsiz ya da düşük bedelle kiraya verilmiş olması halinde bile emsal kira bedeli uygulanmayacaktır. Kira gelirinin düşük olarak tahsil edilmesinde, gayrisafi tutar olarak dikkate alınmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'ncü maddesinde, aşağıda belirtilen durumlarda emsal kira bedeli esası uygulanmayacaktır.

1. Yılın belli dönemlerinde boşalan gayrimenkullerin korunması amacıyla birilerinin ikametine tahsis edilmesi; bir yazlığın, kışın korunması amacıyla site güvenlik görevlisinin ikametine bırakılması gibi.

2. Binaların mal sahiplerinin usul, fûruğ ve kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi, (usul, fûruğ ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece birisi için emsal kira bedeli hesaplanmaz);

3. Mal sahibi ile birlikte akrabalarının da aynı evde veya dairede ikamet etmesi; (Akrabaların (kan veya sıhrî) mal sahibi ile birlikte ve aynı evde ikamet etmesi gerekmektedir. Kan veya soy hısımlığına göre akraba olarak; anne, baba, kardeş, yeğen, amca, hala, teyze, hala vb. müşterek kökten gelen kişiler sayılmaktadır. Sıhrî hısımlık ise evlenme akdi sonucu oluşan hısımlık durumudur. Eşlerin akrabaları birbirleri için hısımlık akrabaları sayılmaktadır. Mal sahibi ile birlikte akrabalarının da aynı evde veya dairede ikamet etmesi halinde emsal kira bedeli uygulanmayacağından, akrabalara ikamet için başka bir konut tahsis edilmesi durumunda emsal kira bedeli uygulanacaktır. Mal sahibinin halasına veya amcasına ikamet için başka bir konut tahsis edilmesi durumunda emsal kira bedeli uygulanacaktır⁶⁰.)

5018 sayılı kanunda yer verilen; genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda;(genel

⁵⁹Gelir Vergisi Kanunu, 73. Madde, 1 Ocak 1998.

⁶⁰Deveci, a.g.e.,ss. 14-15.

bütçeye dahil daireler, katma bütçeli daireler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda emsal kira bedeli uygulanmaz.)

Kamu yararı gözetilerek hem kiralayan hem de kiracı sıfatıyla genel bütçeye dahil daireler ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralama işlemlerinde de emsal kira bedeli uygulanmayacaktır. Ali Gümüş'ün kendisine ait binasını Vergi Dairesi olarak kullanılması için Maliye Bakanlığı'na bedelsiz olarak terk etmesi durumu örnek olarak göstere bilinir.

İşyeri olarak kullanılan bir gayrimenkulün, sahibi tarafından çocuklarına, anne, baba ve kardeşlerinin kullanımına kirasız olarak tahsis etmesinde emsal kira bedeli uygulanmaktadır. Anne, baba, çocuk ve kardeşler hariç olmak üzere konut da olsa, akrabaların, hısımların veya arkadaşlarının ikametine bedelsiz olarak tahsis edilmesi halinde emsal kira bedeli uygulanacaktır. Emsal kira bedeli uygulanmasına konu olan gayrimenkullerinin bedelsiz olarak başkalarının kullanıma bırakıldığına tespit edilmesinde, vergi değerinin yüzde 5'ini kira geliri olarak hesaplanıp tahakkuk eden vergi mal sahibinden tahsil edilmektedir.

1.4.3. Emsal Kira Bedelinin Hukuki Dayanağı

Gelir İdaresi Başkanlığı, mal ve hakların gerek bedelsiz veya gerekse düşük bedelle kiralanması halinde, gayrisafi tutar dikkate alınarak emsal kira bedelinin hesaplanacağı görüşüne sahip olmaktadır. Bu durum göre emsal kira bedelinin dayanağının kanuni karineler olduğu anlamına gelmektedir⁶¹.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E:1986/186, K:1990/31 sayılı ve 06.04.1990 tarihli kararında; Kişiler, beyan ettikleri kira gelirinin gerçekliğini ispatlama ve izahat yapma konusunda yargı mercilerine başvurma hakkına sahip olmaktadır. Vergi daireleri veya vergi inceleme elemanı tarafından gerek duyulması halinde, mükellefler tevsik edici belgeleri ibraz etmek zorundadırlar. Belgelerin ibraz edilmemesi halinde mükellefler hakkında vergi dairelerince cezalı vergi tarhiyatı yapılabilmektedir. Yargı mercilerinin de görüşünün bu yönde olduğunu belirtmektedir.

Emsal kira bedelinde uygulamada asgari bir miktar gösterilmiş olsa bile, bu miktarın altında bir tutar üzerinden kira beyanında bulunulması mümkün bulunmaktadır. Bunun iki şekilde açıklaması vardır. Birinci açıklama; Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu belirtilerek, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır şeklinde tanımı yapılmaktadır. Tanımdan; gelir vergisi

⁶¹ <http://www.istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/106.pdf> , (Erişim Tarihi: 27.10.2014).

mükelleflerinin gerçek kişilerin olması gerektiği, takvim yılının geçerli olduğu, gelirin gerçek olması gerektiği, elde edilmiş olması gerektiği ve safi olması gerektiği anlaşılmaktadır. Dikkat edilmesi gereken husus gelirin gerçek olması ve elde edilmesi gerekmektedir.

İkinci açıklama; kiralama sözleşmelerinin vergiyi doğuran olayın ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak özel hukuk konusunun kapsamında olduğu belirtilmektedir. Kira bedelleri aylık ve yıllık toplam olarak kira sözleşmelerinde gösterilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesi üçüncü fıkrasında ise, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." denilmektedir. Mükellefler veya vergi sorumlularının özel kanunlara göre kendi aralarında yaptıkları sözleşmelerin vergi dairesi açısından bağlayıcı olmadığı belirtilmektedir.

Emsal kira bedelinin uygulama esasları, 4369 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile belirlenmektedir. Güvenlik müessesesi olarak işlerlik kazanmaktadır. Emlak Vergisi dikkate alınarak emsal kira bedelinin tespit edilmesinde, emsal kira bedeli çoğu kez piyasa koşullarına göre tespit edilen emsal kira bedelinden daha yüksek bir değer çıkabilmektedir. Mükelleflerde vergilerinin fiktif bir şekilde yükseltildiği kanısı oluşmaktadır. Vergi daireleri ve yargı mercilerinin görüşleri bu doğrultuda önem kazanmaktadır⁶².

Mükelleflerin, bu tür vergi mevzularını yargıya taşımaları neticesinde; Danıştay bir kararında "...beyanda bulunulan kiradan daha fazla kira edildiği saptanmadan emsal kira bedeline göre tarhiyat yapılamayacağı" hükmüne varmaktadır.

Danıştay bir başka kararında, "beyan edilen kira gelirin doğru ve gerçek olduğunun mükellefçe ispat edilmesi halinde emsal kira bedeli esas uygulanmayacak, ispat edilmemesi halinde ise, emsal kira bedeli uygulanarak bu bedel üzerinden vergi ödenmesinin gerekeceğine" hükmüne varmaktadır.

Farklı bir kararda ise, "kira bedelinin, kira sözleşmesi, ödeme veya havale makbuzu vb. belgelerle ispatlandığı durumlarda emsal kira bedeli uygulamasına gidilmeyeceği" yönünde karar almaktadır.

Sonuç olarak mükellefler, gayrimenkullerini kiralamaları karşılığında gerçek olarak elde ettikleri kira gelirlerini; kiracıları ile yaptıkları kira sözleşme ve makbuzlarını, banka dekontlarını veya posta havale makbuzlarını tevsik etmeleri veya kiracı ifadeleri ile kanıtlayabilmeleri halinde emsal kira bedeline göre beyan etme zorunluluklarının bulunmadığı, emsal kira bedeli bedelinden düşük bedelde

⁶² <http://www.nazliaydogan.av.tr/page/3/?p=iyhczemqta> , (Erişim Tarihi: 19.11.2014).

kira geliri beyan ettikleri gerekçesiyle vergi daireleri tarafından cezalı vergi tarhiyatı salınamayacağı hususunda yargı kararları bulunmaktadır.

Cezalı vergi tarhiyatı yapılması halinde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 06.04.1990 tarihli ve E:1986/186, K:1990/31 sayılı kararında da değinildiği üzere, kira geliri bulunanlar, yargı mercileri nezdinde beyan ettikleri kira gelirinin gerçek olduğunu açıklama ve kanıtlama hakkına sahip olabilmektedirler.

Kira geliri elde eden mükellefler, elde ettikleri kira gelirlerini; kiracıları ile yaptıkları kira sözleşme ve makbuzlarını, ödemelere ait banka dekontlarını veya posta havale makbuzlarını tevsik etmemeleri veya kiracı ifadeleri ile kanıtlayamamaları halinde emsal kira gelirine göre düşük gelir beyan etmeleri veya hiç beyan etmedikleri düşünülerek haklarında cezalı vergi tarhiyatı ile karşılaşma ihtimalleri söz konusu olmaktadır.

Yargı mercileri de, beyan ettiği kira gelirinin gerçek olduğunu kanıtlamayan gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerine, emsal kira bedeli esaslı uyarınca cezalı vergi tarhiyat yapılabileceği yönünde görüş bildirmektedirler.

1.4.4. Zarar Doğması Hali

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesi 4 numaralı fıkrasında^{63,4} Kiralama konusu gayrimenkullerin kiralanmasında, bunlara ilişkin olarak ödenen borçların faizleri ile gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesi koşuluyla iktisap edildiği yıldan itibaren beş yıllık süreç içerisinde bir adet taşınmaza uygulanmak üzere her bir yıl için iktisap edilen bedelin % 5'i indirim konusu yapılabilecektir. (% 5'lik indirim ancak iktisap edilen gayrimenkulün hasılatına uygulanabilmektedir. İndirime konu olmayan miktar GVK'nın 88/3 maddesi uyarınca gider fazlalığı sayılmayacaktır)" denilmektedir.

Aynı maddenin 10'uncu fıkrasında ise, sahip oldukları konutları kiraya veren GMSİ mükelleflerinin kendilerinin de başka bir konut veya dairede kira ile ikamet etmeleri halinde, ödedikleri konutun kira bedelinin gayri safi hasılat üzerinden bu maddeye ait 1, 9 ve 11 numaralı betlerinde belirtilen giderler düşülmekte olup, kalan tutar dikkate alınarak kira indirimi yapılmaktadır. İndirime konu olmayan miktarın GVK'nın 88/3 maddesi uyarınca gider fazlalığı sayılmayacağı hükmüne yer verilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi hazırlanırken, hasılat ve giderlerin mukayese edilmesi sonucunda, giderlerin hasılatın fazla olması halinde zarar meydana gelmektedir. Tespit edilen bu zarar gelecek yıllarda verilen beyannamelerde önceki dönemden devreden zarar olarak ilgili dönem hesabında

⁶³ Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

dikkate alınmaktadır. Bu süreç beş yıl ile sınırlıdır. Ard arda beş yıllık süre içerisinde mahsubu yapılmayan zarar miktarı takip eden yıllara devredilmemektedir.

Zarar mahsubu hususuna ilişkin iki istisnai durum bulunmaktadır. Birincisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'üncü maddesinin 4'ncü fıkrasında belirtildiği üzere⁶⁴;sahip olunan gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesi koşuluyla iktisap edildiği yıldan itibaren beş yıllık süreç içerisinde her bir yıl için iktisap edilen bedelin % 5'inigider olarak indirim konusu yapabilmeleri mümkün olup, zarar doğması durumunda bu zararın gelecek yıllara devredilmesi imkanı bulunmamaktadır. İkinci istisnası ise, aynı maddenin 10'ncü fıkrasında belirtildiği üzere; kendi konutlarını kiraya verip, başka bir konut veya lojmanda kira mukabili ikamet etmeleri halinde, elde ettikleri kira gelirinden kira ile oturdukları konut veya lojman için ödedikleri kiraları gider olarak indirim konusu yapabilmeleri mümkün olup, zarar doğması durumunda bu zarar gelecek yıllara devredilmemektedir⁶⁵.

Gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi hazırlanırken, hasılat ve giderlerin mukayese edilmesi sonucunda, giderlerin hasılatın fazla olması halinde zarar meydana gelmektedir. Tespit edilen bu zarar gelecek yıllarda (beş yıl ile sınırlıdır) verilen beyannamelerde önceki dönemden devreden zarar olarak ilgili dönem hesabında dikkate alınmaktadır.

⁶⁴ Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

⁶⁵ Bilal Çelik vd., **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme**, Başak Matbaacılık, Ankara, 2010, ss. 14-17.

İKİNCİ BÖLÜM

BEYANNAMEYE DAİR GELİR İNDİRİMİ VE KONUT İSTİSNASI-TEFKİFAT

2.1. YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN GELİRLERDEN YAPILACAK İNDİRİMLER

Bu kısımda, hayat şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık kurumlarına yapılan harcamalar, bağış ve yardımlar, sponsorlukla ilgili hususlar, doğal afetlere ilişkin olarak ayın ve nakit şeklinde yapılan bağışlar, Makbuz mukabili olarak Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine yapılan bağış ve yardımlar, bireysel katılım yatırımcısı indirimi, Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan ajansa yapılan bağış ve yardımlar, Expo 2016 Antalya ajansına yapılan bağış ve yardımlar ve diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardım konularına yer verilecektir.

Mükellefin yıllık geliri elde etmesi durumunda gelir vergisi beyannamesinde matrahın tespitinde, yapılan harcamalar da indirim konusu yapılabilmektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek gelirlere ilişkin olarak yapılabilecek indirim hususları Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuatlarda belirtilmektedir.

Beyan edilecek gelirin bulunması halinde kiralamaya konu gelirden matrahın hesaplanmasında, beyanname üzerinde beyan edilecek gelirden indirimlerin vergi mevzuatında yer alan hususları taşıması koşuluyla⁶⁶;

1. Hayat/Şahıs sigorta primleri,
2. Eğitim ve sağlık harcamaları,
3. Bağış ve yardımlar,
4. Sponsorluk harcamaları,
5. Ar-Ge harcamaları,
6. Doğal afetler ile ilgili aynı ve nakdi bağışlar,
7. Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı nakit olarak yapılan bağış ve yardımlar,
8. Girişim Sermayesi Fonu olarak ayrılan tutarların indirimi,
9. Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara hizmet veren bazı sektör işletmelerinin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin indirim,
10. Bireysel Katılım Yatırımcısı indirimi,
11. Türk dünyası başkenti olarak Eskişehir iline ilişkin olarak kurulmuş ajansa nakit ve ayın şeklinde yapılan her çeşit bağış ve yardımlar,

⁶⁶ <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/kiraornek.htm> , (Erişim Tarihi: 05.10.2014).

12. EXPO 2016 Antalya Ajansına nakit ve ayın şeklinde yapılan her çeşit bağış ve yardımlar,

13. Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

Ticari kazançtan indirim konusu yapılabilmektedir.

Ücretle ilişkilendirilmeksizin işverenlerce emeklilik sistemine ödenen tutarın, ticari kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek katkı payının toplamı, asgari ücretin yıllık tutarını ve ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini aşmaması gerekmektedir. GVK'nun 63'üncü maddesi 1'inci fıkrası 3'üncü bendinde belirtilen şahıs sigorta ödemelerinin de asgari ücretin yıllık tutarını ve ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini aşmaması gerekmektedir.

İndirim konusu yapılabilecek primin toplamı, asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması ve elde edilmiş olan ücretin ödenmiş olduğu aydaki tutarının % 15'ini aşmaması gerekmektedir. Asgari ücretin yıl içerisinde değişmesi halinde, değişim miktarı indirim tutarında dikkate alınmaktadır. Prim tespitinde esas alınması gereken ücret; işverence yapılan hizmet karşılığı ödenen maaş, zam, ikramiye, prim, sosyal yardımlar ve benzeri vergi konusunu oluşturan süreklilik arz eden ödemelerin brüt tutarlarının toplamından oluşmaktadır. Yapılan gerçek giderlerin karşılığı olup almamasına bakılmaksızın gider karşılığı olarak ödenen tutarların dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.1. Hayat Şahıs Sigorta Primleri

Safi iradın tespit edilmesinde 6327 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1'inci fıkrası 9'uncu bendinde; işverenlerce ücret geliri elde edenler namına bireysel emeklilik sistemi uyarınca ödenmiş olan katkı paylarının gider kabul edilerek indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir⁶⁷. Ücretle ilişkilendirilmeksizin işverenlerce emeklilik sistemine ödenen tutarın, ticari kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek katkı payının toplamı, asgari ücretin yıllık tutarını ve ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini aşmaması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesi 1'inci fıkrası 3'üncü bendinde belirtildiği üzere şahıs sigorta ödemelerinin de asgari ücretin yıllık tutarını ve ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini aşmaması gerekmektedir⁶⁸. Bakanlar kurulunun, yukarıda belirtilen nispetleri yarıya kadar aşağı çekmeye, iki katı tutarında fazlalaştırmaya ve asgari ücretin iki katını aşmayacak şekilde yeniden hadleri tespit etmeye yetkisi bulunmaktadır⁶⁹.

⁶⁷Gelir Vergisi Kanunu, 40. Madde, 1 Ocak 1998.

⁶⁸Gelir Vergisi Kanunu, 63. Madde, 1 Ocak 1998.

⁶⁹http://www.muhasabetr.com/ozel-haber/haber_oku.php?haber_id=11, (Erişim Tarihi: 18.12.2014).

GVK'nun 40'inci maddesi1'nci fıkrası 9'uncu bendi gereğince yapılması gereken indirim, işverenlerce ücret geliri elde edenler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını kapsamakta olmasına rağmen, şahıs sigorta primlerini kapsamamaktadır.

İşverenler tarafından ücretliler adına katkı payı olarak bireysel emeklilik sistemine ödeme yapılması yanında, ücretlinin de şahıs sigortasına prim ödemesi durumunda, toplam tutar yukarıdaki limiti geçmesi durumunda, mükerrer indirim olmayacak şekilde ücret geliri matrahının tespitinde veya ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması hususunda serbest bir durum bulunmaktadır.

Örnek: Ücretlinin 2014 Ekim ayında şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 400 TL'dir. İlaveten ücretlice 300-TL, işverence300-TL olmak kaydıyla, bireysel emeklilik sistemine ödenmiş katkı payı 600-TL'dir. Ücretlinin sisteme ödemiş olduğu 300-TL'nin vergi kapsamında olan ücrete ilişkin matrahtan indirilmesi mümkün değildir.

Brüt Aylık Ücreti	4.000 TL
Şahıs Sigorta Primi Ödemesi (ücretli)	400 TL
B. E. S. K. P. Ödemesi (işveren)	300 TL
Geçmiş Dönem (Ocak-Eylül/2014) İndirim Toplamı(Varsayılmış)	900 TL
Brüt Ücretin % 15'i	600 TL

Ödenmiş olan katkı payı ile primlerin toplamı 700-TL'dir. Ancak, brüt ücretin %15'i (4.000-TL*0,15=600) 600-TL olması münasebetiyle, işçi ve işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 600 TL olabilmektedir.

Ücret matrahının hesaplanmasında ücretlice ödenmiş olan 400-TL'lik tutar GVK'nın 63/3 maddesi hükmünce ücrette safi tutarın hesabında indime konu olabilmektedir. İlgili dönem için işverence ödenmiş katkı payının 200-TL'si ücretle ilişkili kurulmadan ticari kazançta gider olarak dikkate alınabilmektedir.

GVK'nın 40/9 maddesi gereğince indirilememiş olan 100-TL ise ücret olarak tevkif edilerek vergilendirilip ticari kazanç hesaplanmasında esas alınmaktadır. Ayrıca, asgari ücretin yıllık tutarı dikkate alınması gerekmektedir.

Katkı paylarının, ticari kazanç hesaplanmasında kullanılabilmesi için koşul olarak, bireysel emeklilik şirketlerinin 4632 sayılı Kanununun 8'inci maddesi hükmünce emeklilik sigorta şirketlerinin emeklilik branşında ruhsat alması gerekmektedir.

GVK'nun 63 ve 89'ncü maddelerinde yapılan değişiklikle 01.01.2013 tarihinden itibaren ücret geliri bulunanların matrahlarının, bireysel emeklilik sistemine ödenmiş olan katkı paylarının beyannamesi yıllık olan mükelleflerin

matrahlarının hesaplanmasında indirim konusu yapılması imkanı bulunmadığına yer vermektedir. Bu uygulama 01.01.2013 tarihinden itibaren başladığından, 2013 yılından önceki dönemler için ücretlilerce bireysel emeklilik sistemine ödenmiş olan katkı paylarının, 3 sıra no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre ilgili buldukları dönemler için yapılabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 63'inci maddesi birinci fıkrası 3'üncü bendi değişikliği ile ücret gelirinin elde edilmesi ve elde edilme tarihinin 1.1.2013 olması durumunda matrahın tespit edilmesinde, bireysel emeklilik dışındaki şahıs sigorta primlerinin ödenmesi şartıyla elde edilen ücretin % 15'ine kadar indirim konusu yapılabilmektedir⁷⁰.

Ülkemizde yerleşik ve merkezleri ülkemizde olan emeklilik ya da sigorta şirketleri bünyesine dahil olması koşuluyla vergiye tabi ücret matrahının tespit edilmesinde dikkate alınmaktadır. Bu şartları taşıması üzere;

1. Hizmet erbabı tarafından % 50'si ödenmek üzere, ücretlinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ilişkin olan hayat sigortası poliçelerinin birikmiş olarak alınan primleri,

2. Hizmetlilerce ödenmek üzere, hastalık, sağlık, kaza, sakatlık, ölüm, işsizlik, analık, doğum, tahsil ve benzeri şahıs sigorta poliçeleri, sayılmaktadır.

Ücretle ilişkilendirilmeksizin işverenlerce emeklilik sistemine ödenen tutarın, ticari kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek katkı payının toplamı, asgari ücretin yıllık tutarını ve ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini aşmaması gerekmektedir. GVK'nun 63'üncü maddesi 1'inci fıkrası 3'üncü bendi uyarınca belirtilen şahıs sigorta ödemelerinin de asgari ücretin yıllık tutarını ve ödemesi yapılan ay için elde edilmiş olan ücretin %15'ini aşmaması gerekmektedir.

İndirim konusu yapılabilecek primin toplamı, asgari ücretin yıllık tutarını ve ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini aşmaması gerekmektedir. Sene içerisinde asgari ücretin değişmesi halinde, değişim miktarı indirim tutarında dikkate alınmaktadır. Prim tespitinde esas alınması gereken ücret; işverence yapılan hizmet karşılığı ödenen maaş, zam, ikramiye, prim, sosyal yardımlar ve benzeri vergi konusunu oluşturan süreklilik arz eden ödemelerin brüt tutarlarının toplamından oluşmaktadır. Yapılan gerçek giderlerin karşılığı olup almamasına bakılmaksızın gider karşılığı olarak ödenen tutarların dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.2.Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi 2'nci fıkrası hükmünde; gelir vergisinin beyan edilmesi sırasında yapılan hesaplamada, elde edilen gelirin %

⁷⁰Gelir Vergisi Kanunu, 63. Madde, 1 Ocak 1998.

10'unu aşmaması, sadece Türkiye'de yapılan harcamaların geçerli olması, mutlaka gerçek ve tüzel kişiliği olanlardan temin edilen belgelerle kanıtlanması, mükellefin şahsına, eşine ya da çocukları ile ilgili olması hallerinde sağlık ve eğitim alanlarında yapılan harcamalar indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir⁷¹.

Aynı kanunun mükerrer 121'inci maddesi gereğince, vergi indiriminden yararlanan ücretlilerin de, eğitim ve sağlık hizmetlerine yönelik olarak yaptıkları harcamalarını, bu hükümler uyarınca hesapladıkları vergilerine ilişkin matrahtan indirilmesi imkanları bulunmamaktadır.

GVK'nın 85'nci maddesine göre; gelirlerini yıllık olarak beyan edip, eğitim ve sağlık hizmetleri için yapılan harcamalar ile ilgili olarak matrahın hesaplanmasında, indirim konusu yapabilecek mükellefler ve bu mükelleflerin hangi gelir unsuru mükellefi olduğu belirtilmektedir. Belirtilen indirimden; ticari, mesleki ve zirai kazanç mükellefleri ile birlikte menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile değer artış kazancı elde edip, beyan eden mükellefler de istifade etmektedir⁷².

255 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; anaokulları, eğitim ve öğretim kurumları, kreşler ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler, amacı eğitim olan kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ve öğrencilerin özel yurt veya pansiyonlarda kalmaları halinde yapılan ödemelerin, indirim konusu yapılabilecek eğitim giderleri olarak belirtilmektedir.

Eğitim amacıyla eğitim ve öğretim kurumlarına, anaokulu, kreş ve dershanelere yapılan ödemeler; sürücü ve müzik kurslarına ödenenler dahil eğitim amaçlı tüm kurs ücretleri, okul servislerine ve öğrenci yurtlarına ve pansiyonlarına ödenen ücretler, daha iyi anlaşılması amacıyla eğitim CD'leri, kitap ve kırtasiye bedelleri ile eğitim araç ve gereçleri için yapılan harcamalar ve okul ve üniversiteler giriş için yapılan hazırlıklara ilişkin gazete ve dergiler eğitim harcamalarına örnek olarak gösterilebilmektedir.

Spor kurs ücretleri, gazete ve dergi bedelleri, müzik aletleri, bilgisayar, eğitim amaçlı olmayan CD ve disket bedelleri; tiyatro, konser ve sinema giriş ücretleri, yabancı ülkelerdeki eğitim kurumlarına yapılan ödemeler, okul aile birliği ve okul koruma derneklerine yapılan bağış ve yardımlar, Türkiye'de mükellefiyeti bulunmayan okullara ödenen eğitim ücretleri ve Devlet okullarına ödenen harçlar kapsama dahil edilmemektedir.

Aynı tebliğ indirim konusu yapılacak sağlık giderlerini; muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve hastane giderleri ile ilaç, sağlık malzemesi, numaralı gözlük

⁷¹http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf, (Erişim Tarihi: 03.11.2014).

⁷²Gelir Vergisi Kanunu, 85. Madde, 1 Ocak 1998.

ve lens alımları ve benzeri teşhis ve tedaviye yönelik yapılan sağlık harcamaları saymaktadır.

Teşhis ve tedavi amacı taşıması şartıyla, yapılan her türlü muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi, röntgen, ultrason, tomografi, emar, checkup, ve diş tedavisi ücretleri ile özel hastane ücretleri, her çeşit protez, sağlık malzemesi ve tekerlekli sandalye giderleri, numaralı gözlük ve lens giderleri, doktor raporu dayanak gösterilerek cilt sağlığına ilişkin harcamalar sağlık harcamalarına örnek olarak da gösterilebilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinde ve 249 seri no.lu GVK Genel Tebliğinde eğitim ve sağlık harcamaları indiriminden faydalanma şartları⁷³;

1. Yapılan harcamanın gelir beyanının % 10'unu geçmemesi,
2. Yapılan harcamanın ülkemizde yapılması,
3. Yapılan harcamanın gerçek ya da tüzel kişiliğe sahip gelir ya da kurumlar vergisinden mükellef olanlardan temin edilen belgelerle kanıtlanması,
4. Yapılan harcamanın mükellefin şahsı, eşi veya çocukları tarafından yapılması ve mal ve hizmetlerin satın alınması halinde mükellefin kendisi, eşi ve çocukları tarafından tüketilmesi, olarak sayılmaktadır.

Mükelleflerin, eğitim ve sağlık harcamalarını; mükellefiyet kayıtları gerçek ve tüzel kişilerden alınacak fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, yazarkasa fişi gibi belgelerle tevsik etmek zorunlulukları bulunmaktadır. Eğitim ve sağlık harcamaları katma değer vergisinin konusu kapsamında olup, söz konusu harcamalara ilişkin teslim ve hizmetler de Katma Değer Vergisine tabi bulunmaktadır. Buna istinaden mükellefler yaptıkları bu harcamalar üzerinden katma değer vergisi ödemek zorundadırlar

Katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinde öngörülen indirimlerde, indirilebilecek tutara katma değer vergisinin dahil olup olmayacağına ilişkin bir düzenlemeye Katma Değer Vergisi kanununda yer verilmemektedir. Bu konuyu kapsayacak şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 23.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.43/4313-29/ 046765 sayılı Muktezası ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 05.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01/176200-ÖZ/102-5519 sayılı Muktezası bulunmaktadır.

Söz konusu Muktezaların tetkikinde; vergi idarelerinin görüşünün, KDV mükellefi olmayan gelir vergisi mükelleflerinin, gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirebilecekleri eğitim ve sağlık harcamalarına KDV dahil tutarları ile birlikte dikkate almaları gerektiği yönünde olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, KDV mükellefi olan gelir vergisi mükelleflerinin söz konusu harcamalarını gelir vergisi matrahlarının tespitinde

⁷³Gelir Vergisi Kanunu, 89. Madde, 1 Ocak 1998.

indirebilecekleri eğitim ve sağlık harcamalarını KDV hariç tutarları mı veya KDV dahil tutarları mı dikkate alacakları konusunda bahse konu muktezalarda yer verilmemektedir. KDV mükellefiyeti olan gelir vergisi mükelleflerinin, nihai tüketici olarak gerçekleştirdikleri ve GVK'ye göre gider kabul edilmeyen harcamalar arasında yer alan eğitim ve sağlık harcamalarını gelir vergisi matrahlarının tespitinde KDV dahil tutarları ile dikkate almaları uygun olacağı belirtilmektedir.

Buna istinaden, Katma Değer Vergisi mükellefiyeti bulunmayan gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratları dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi verecek olan mükellefler, gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirebilecekleri eğitim ve sağlık harcamalarını KDV dahil tutarları ile birlikte dikkate alarak indirim konusu yapmaları gerekmektedir.

Yine, ticari ve zirai ve mesleki kazanç gibi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan gelir vergisi mükelleflerinin, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre gider kabul edilmeyen, ancak gelir vergisi matrahlarının tespitinde aynı kanunun 89'uncu maddesi hükmünce indirebilecekleri eğitim ve sağlık harcamalarını KDV dahil tutarları üzerinden indirim konusu yapmaları gerekmektedir⁷⁴.

Gelir Vergisi Matrahının tespitinde, mükellefin kendisine, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olması şartıyla eğitim ve sağlık harcamalarının beyannameden indirilmesi mümkün olmaktadır. Söz konusu harcamalar Türkiye'de yapılmalıdır. Mutlaka gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Türkiye gümrük bölgesi dışı belirtilen gümrüksüz satış mağazalarında yapılan harcamalar kapsama dahil edilmemektedir. Gümrüksüz satış mağazalarına free-shop mağazaları gösterilebilmektedir.

Yapılan harcamaların tevsik edilmesi amacıyla fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, yazarkasa fişi gibi belgelerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınması gerekmektedir. Bahse konu harcamalar için yapılacak indirim miktarı, beyan edilen gelirin yüzde 10'unu aşması imkanı bulunmamaktadır.

Gelir vergisi mükelleflerinin KDV mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın nihai tüketici olarak gerçekleştirdikleri kabul edilerek GVK'nin 89'uncu maddesine istinaden indirim konusu yapabilecekleri eğitim ve sağlık harcamalarını gelir vergisi matrahlarının tespitinde KDV dahil tutarları ile birlikte dikkate almalarının uygun olacağı düşünülmektedir.

⁷⁴ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1072> , (Erişim Tarihi: 22.10.2014).

2.1.3. Bağış ve Yardımlar

Bu kısımda, sınırlı indirilecekler ve sınırsız indirilecekler konularına yer verilecektir. 5228 sayılı Kanununun 28'inci değişen maddesiyle gelir vergisinde matrah hesaplanmasında, gelir beyanı üzerinde bildirim yapılan gelirlere aşağıda yazılmış olan bağış ve yardımların indirimleri yapılabilmektedir⁷⁵.

1. Makbuz karşılığında yapılmak ve yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini, kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu aşmamak üzere; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar,

2. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak, kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerine yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı,

3. Mülki idare amirleri tarafından verilen izinle ve bunların kontrolü ile yaptırılacak ibadethanelerin tamamı. Denetimi Diyanet İşleri Başkanlığı'nda olan yaygın dini eğitim alanları ile Gençlik ve Spor Bakanlığına bağlı gençlik merkezlerine yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı

4. Gençlik ve izcilik kamplarının yapılmasında kullanılan harcamalar ile bu türden tesisleri yapan kuruluşlara yapılmış olan her çeşit bağış ve yardımların tamamı,

5. Mevcut bulunan tesislerin sürekli bir şekilde faaliyetlerinin olması münasebeti ile nakit veya ayın olarak yapılmış olan her çeşit bağış ve yardımların tamamı,

6. Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde; gıda bankacılığı faaliyeti ile kurulan ve fakirlere yardım etmeyi amaç edinen vakıf ve derneklere bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak vb. ürünlerin maliyet bedellerinin tamamı,

7. Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklenmiş ya da desteklenmesinin uygunluğu kabul görmüş; genel ve özel bütçe kapsamındaki kamu kurumları, il özel idaresi, belediye ve köy, amme hizmeti veren dernekler ile vergiden muafılığı Bakanlar Kurulu tarafından tanınmış olan vakıflar ve faaliyet konusu bilim alanında araştırma yapmak olan kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmek koşuluyla;

a) Ticari olmayan ulusal veya uluslararası kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin organizasyonların tertiplenmesine,

⁷⁵ <http://www.eitdenetim.com/dosyalar/467.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2014).

b) Türkiye'nin uygarlık olarak birikmiş kültürel, sanatsal, tarihsel, edebi, mimari, soyutsal kültürel mirasına ilişkin yada ülke tanıtımı için kitap, dergi, broşür, kaset, film, CD, DVD ve benzeri elektronik, manyetik üretilenler de dahil edilmek üzere işitsel, görsel ve basılmış yayınların hazırlanarak derlenmesi ve yayınlanması ile ülkemizde ve dış ülkelerde dağıtım tanıtma faaliyetlerinin oluşmasına,

c) Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmak üzere, yazılmış ve nadir eser kabul edilen eserlerin muhafazası ve elektronik sisteme aktarımının sağlanması

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında bulunan; taşınmaz kültürel varlıkların yaşatılması, bakımının ve onarımının yapılması, rölöve edilmesi, restore edilmesi, restitüsyon projelerinin uygulanması ve başka bir yere nakledilmesine⁷⁶,

e) Bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları ve kurtarma kazılarına,

f) Ülke dışında bulunan taşınmaz Türk kültür varlıklarının bulunduğu yerde muhafazası veya ülkemize getirtilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin meydana getirilmesine,

h) Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmak üzere, 2863 sayılı Yasa kapsamında yer alan taşınabilecek durumdaki kültürel varlıklar ile güzel sanat sayılan eserler, gelenekten gelen veya modernsel sanatları alanlarında bulunan eser ve ürünlerin güvenliklerinin sağlanması çalışmalarına,

i) Çağdaş ve geleneksel el sanatları, soyut kültür mirasının, güzel sanatların, sinema alanlarındaki üretim ve etkinliklerin yapılmasına ve bunlar için araştırma, eğitim veya uygulama merkezlerinin kurulmasına, atölyelerin ve film stüdyolarının oluşturulması, bakımının ve onarımının yapılması, her çeşit araç, gereç ve teçhizatın tedarik edilmesine ve bu konuda film hazırlanmasına,

j) Kültürel ve sanatsal etkinlik sayılan; kütüphaneler, müzeler, sanat galerileri ve kültürel merkezler ile bale, opera, tiyatro, sinema ve konser salonları ve benzeri tesislerin yapılması, onarılması ya da modern hale getirilmesi faaliyetlerine,

Yönelik olarak yapılan her çeşit harcama ve belirtilen amaçlar doğrultusunda yapılmış olan bilimün bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilmektedir. Bakanlar Kurulunun, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkisi bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden, KDV Kanununun 17'nci maddenin birinci fıkrası hükmünce; genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kamu kurumu sayılan mesleki kuruluşlarına, siyasal partilere,

⁷⁶ <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3478> , (Erişim Tarihi: 07.12.2014).

sendikalara, yasalarla kurulmuş olan ve tüzel kişiliğe sahip olan emeklilik ve yardım sandıklarına, kamu yararı gözetilen derneklere, tarım kooperatiflerine, Bakanlar Kurulu tarafından vergiden muaf oldukları belirtilen vakıflara yapılan her türlü mal ve hizmet bağışları katma değer vergisinden istisna edilmektedir. Katma değer vergisi hesaplanması cihetine gidilmeyecektir.

İstisna kapsamında olan bu tür mal ve hizmet bağışlarında yüklenilen KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince gider yazılabilmekte ve beyanname üzerinden matrahından indirilebilmektedir.

2.1.3.1. Sınırlı İndirilecekler

Bağış ve yardımlar genel olarak Gelir Vergisi Kanunu 89'uncu maddesinin ikinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu 14'üncü maddesi altıncı fıkrasında düzenlenmektedir. Mükellefin yıllık geliri elde etmesi durumunda gelir vergisi beyannamesinde matrahın tespitinde, yapılan harcamalar da indirim konusu yapılabilmektedir. Gelir Vergisi matrahının hesaplanmasında, gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecek gelirin bulunması halinde indirimlerin vergi mevzuatında yer alan hususlarını taşıması koşuluyla indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların bazılarında sınırlama getirilmektedir. Bağış ve yardımın gider olarak dikkate alınabilecek kısmı ilgili yıla ait gelir veya kurum kazancının % 5'i ile sınırlanmaktadır⁷⁷.

Gelir vergisi mükellefleri makbuz mukabilince, genel ve özel bütçeye sahip kamu müesseselerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ile kamu menfaatlerini gözetilen derneklere ve Bakanlar Kurulu tarafından vergiden muaf oldukları belirtilen vakıflara toplam olarak beyan edilecek yıllık gelirin % 5'ini, kalkınmada öncelik tanınan yerler için % 10'unu geçmemek koşulu ile bağış ve yardımda buldukları miktarları beyannamelerinin hesaplanmasında indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde; bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri (kayıtlı değeri), bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde takdir komisyonunca takdir ve tespit edilecek değeri gider olarak dikkate alınmaktadır.

Genel olarak vergi mevzuatlarına bakıldığında; bazı bağış ve yardımların beyan edilen gelirin belli bir oranında indirim konusu yapılabilmekte olduğu, bazı bağış ve yardımların ise gelirin tamamı kadar indirim konusu edilebildiği görülmektedir.

⁷⁷<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=W7DP2HUVX37LB1WJ&type=madde>, (Erişim Tarihi: 29.10.2014).

2.1.3.2. Sınırsız İndirilecekler

Gelir Vergisi matrahının hesaplanmasında, gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecek gelirin bulunması halinde indirimlerin vergi mevzuatında yer alan hususlarını taşıması koşuluyla indim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların bazılarında sınırlama getirilmeksizin tamamını indirim konusu yapılabilmektedir⁷⁸.

Genel ve özel bütçeye sahip kamu kurumlarına ve mahalli idarelere bağışlanan okullar, sağlık tesisleri, yüz yataklı, kalkınmada öncelik tanınan yerlerde elli yataktan az olmayacak şekilde öğrenci yurtları ile çocuk yuvaları, yetiştirme yurtları, huzur ve bakımevlerine ve rehabilitasyon merkezlerine yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı,

Okullar, öğrenci yurtları, sağlık alanındaki tesisler ve öteki tesisler, mülki idare amirlerinin izniyle ve denetimlerinde yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından denetlenen yaygın olarak dini eğitim verilmiş olan tesisler ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezlerine yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı,

Gençlik ve izcilik kamplarının inşası nedeniyle yapılmış olan harcamalar ve bu türden mekanların inşası münasebeti ile bu kuruluşlara yapılmış olan her çeşit bağış ve yardımların tamamı, bu tür mekanların (tesislerin) süreklilikleri için yapılmış olan her çeşit nakit ve ayın şeklindeki bağış ve yardımların % 100'lük miktarı, beyan edilmesi gereken gelir matrahından indirilebilmektedir.

Okullar, öğrenci yurtları, sağlık alanındaki tesisler ve öteki tesisler, mülki idare amirlerinin izniyle ve denetimlerinde yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından denetlenen yaygın olarak dini eğitim verilmiş olan tesisler ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezlerine yapılan her türlü bağış ve yardımların veya harcamaların, herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmektedir. Bunun için bu bağış ve yardımların Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere yapılması gerekmektedir. Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası, yenilenmesi veya faaliyetine devam edebilmesi için yapılan bağış ve yardımların; bu amaçlarla kurulan vakıf veya derneklere de yapılmasında da mümkün olmaktadır.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan

⁷⁸<http://emlakkulisi.com/yillik-beyannameye-dahil-edilen-gelirlerden-yapilacak-indirimler/337389>, (Erişim Tarihi: 18.12.2014).

gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı beyan edilmesi gereken gelirden indirilebilmektedir.

Gıda bankası (FoodBanking), 5179 sayılı Gıdaların Üretimi, Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde; bağışlanan veya üretim fazlası sağlığa uygun her türlü gıdayı tedarik eden, uygun şartlarda depolayan ve bu ürünleri doğrudan veya değişik yardım kuruluşları vasıtasıyla fakirlere ve doğal afetlerden etkilenenlere ulaştıran ve kâr amacı gütmeyen dernek ve vakıfların oluşturduğu organizasyonlar olarak tanımlanmaktadır.

Gıda bankacılığı sisteminde, bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde kuruluş amacının ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin olması gerekmektedir. Derneğin başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının veya kamuya yararlı dernek olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önem arz etmemektedir. Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış ve yardımlarla ilgili olarak yapılan bağış ve yardımların gıda bankacılığına yapıldığının kabul edilmesi için bazı koşullara dikkat edilmektedir.

Bağış ve yardımların; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerin oluşması ve bağışın dernek ve vakıf adına yapılmış olması gerekmektedir⁷⁹. Yapılacak bağışlar şartlı olarak bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapılması gerekmektedir. Yardım organizasyonları aracılığıyla veya direk yapılan her gıda yardımın, bu kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olmayan ya da şartlı şekilde bedelsiz yapılmamış bağışlar, gıda bankacılığı bünyesinde yapılmış bağış olduğu kabul edilmeyecektir. Bağış veya yardımı yapacak işletmelerin, gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin üretimi veya ticareti ile ilgili bir faaliyette bulunma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bağış veya yardımı yapacak olan işletmelerin bu kapsamdan yararlanması için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi sektörlerinde faaliyet gösterme zorunluluğu aranmamakta olup, herhangi bir sektörde faaliyet gösterebilmeleri imkanı bulunmaktadır. Örneğin, tekstil ihracat işi yapan bir işletme bu maddeleri gıda bankacılığı kapsamında bağışlama yoluna gidebilmektedir.

İndirim konusu yapılacak bağışlar, bağış yapılan mal bedeli fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile muhakkak fatura, taşınması halinde sevk irsaliyesi düzenlenmektedir. Fatura, bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz bir şekilde bağış yapılan dernek adına düzenlenmek zorundadır. Faturada yüklenen katma değer vergisi hariç bağışa konu malın maliyet bedeli yazılmaktadır. Faturada "İhtiyaç

⁷⁹ http://www.alomaliye.com/2011/erdem_karabulut_kurumlar.htm , (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu maddesi hükmünde yapılmış olan düzenleme ile beyanname üzerinde gelirin hesaplanması aşamasında matrahın belirlenmesinde indirim yapılacak işlemlerde, bağışı yapmış kişi tarafından her hangi bir belge tanzim edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Bağış yapılmış olan malların edimine ilişkin belge ve evrakların korunması, ihtiyaç duyulması halinde ise söz konusu belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmesi zorunlu bulunmaktadır⁸⁰.

Dernekler, kendi mevzuat hükümlerince belgeleri düzenleyerek bağış yapan kişilere bir suretini vermektedirler. Faaliyeti ticaret olanlar tarafından tanzim edilen faturalar, dernekler ve vakıflar bünyesinde muhafaza edilmektedir.

Ticarethane işletmeleri bünyesinde olan gıda bankacılığı sistemi kapsamındaki gıda maddelerinin bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40’inci maddesi hükmünce gider kaydedilip, bu işlem faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir⁸¹.

Genel ve özel bütçeye sahip kamu müesseselerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ile kamu menfaatlerini gözeten derneklere ve Bakanlar Kurulu tarafından vergiden muaf oldukları belirtilen vakıflara veya Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklenmiş ya da desteklenmesinin uygunluğu kabul görmüş harcamalar ile belirtilen amaçlar doğrultusunda yapılmış olan her çeşit bağış ve yardımların %100'lük kısmı, beyan edilmesinin gerekli olduğu belirtilen gelirden indirilebilme imkanı bulunmaktadır.

Genel ve özel bütçeye sahip kamu müesseselerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ile kamu menfaatlerini gözeten derneklere ve Bakanlar Kurulu tarafından vergiden muaf oldukları belirtilen vakıflara

Vergi Kanunları, bağış ve yardım uygulamaları ile ilgili olarak vergi mükelleflerinin sosyal sorumluluk kapsamında karşılıksız yaptıkları harcamaları vergi matrahlarından indirim konusu yapmalarına izin vermektedir. Bu anlamda Devlet, doğrudan yapabileceği harcamaları vergi mükellefleri aracılığıyla gerçekleştirerek toplumsal barış ve refahın sağlanmasını sağlamaktadır.

Okul, öğrenci yurdu, sağlık tesisleri ve diğer tesisleri, mülki idare amirlerinin izniyle ve denetimlerinde yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından denetlenen yaygın olarak dini eğitim verilmiş olan tesisler ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezlerine yapılan her türlü bağış ve yardımların

⁸⁰Gelir Vergisi Kanunu, 89. Madde, 1 Ocak 1998.

⁸¹Gelir Vergisi Kanunu, 40. Madde, 1 Ocak 1998.

veya harcamaların herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmektedir.

Gıda bankacılığı sisteminde, bağış kabulünde bulunacak derneklerin veya vakıfların tüzüklerinde yahut senetlerinde kuruluş amaçlarının ihtiyaç sahibi kişilere gıda niteliğindeki yardımların yapılmasına ilişkin olması gerektiği belirtilmektedir. Derneklerin başka konularda da faaliyetinin olmasının veya kamuya fayda sağlayan derneklerden olmalarının yahut olmamalarının uygulama yönünden bir önemi bulunmamaktadır.

Gıda bankacılığı bünyesinde yapılacağı belirtilen bağış ve yardımlarla ilgili olarak, yapılan bağış ve yardımların gıda bankacılığına yapıldığının kabul edilmesi için bazı koşullara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bağış ve yardım, kanun da sayılan kişilere ancak makbuz karşılığında yapıldığında gelirden indirim konusu yapılabilmektedir. Yapılan bağış karşılığında makbuz alınmaması halinde elde edilen gelirden indirimi konusu yapılması mümkün değildir. Bağış ve yardım bedelsiz yapılmak zorundadır. Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekmektedir. İndirilemeyen kısım gelecek yıllara nakledilemeyecektir. Yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri esas alınmaktadır. Bu değer bilinmiyor veya tespit edilmiyorsa, VUK'un ilgili maddelerindeki hükümlere istinaden; takdir komisyonları aracılığıyla takdir veya tespiti yapılmış değeri dikkate alınmaktadır. Özellikle bir durum arz etmediği sürece, bağışı yapan tarafından herhangi bir belge düzenlenmesine gerek yoktur. Aynı olarak yapılan yardım ve bağışlarda malın edimine ilişkin belgelerin saklanması ise zorunludur. Belge düzenlememenin istisnalarından biri Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlardır. Gelir vergisi mükellefleri için indirilecek bağış ve yardımın belirlenmesine esas olan gelir, geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan gelirin olduğu belirtilmektedir.

2.1.4. Sponsorluk Harcamaları

GVK'nun 89'uncu maddesi sekizinci fıkrası hükmünc⁸²; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir⁸³.

⁸²Gelir Vergisi Kanunu, 89. Madde, 1 Ocak 1998.

⁸³<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/132MYU.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.12.2014).

Sponsorluk harcamaları, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgisi olmayan veya tespit edilmeyen, reklam harcamalarından farklı olan harcamalardır.

Sanal olarak kurumun tanıtımının yapılması sonucu doğrudan ticari fayda sağlama amacıyla, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması suretiyle yapılan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilmektedir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmektedir. Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde, gerçek ve tüzel kişiler; sporculara, spor federasyonlarına, gençlik ve spor kulüplerine, spor alanlarına ve sportif faaliyetlere ilişkin sponsor olabilmektedirler.

Yönetmeliğin 8’inci maddesi hükmünce sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmektedir. Sponsorlar ile sözleşme yapmaya, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkisi bulunmaktadır.

Sözleşmede yer vermek ve emsiline uygun olmak şartıyla, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemlerin bir arada yapılması halinde harcamaların birbirinden ayrıştırılabilmektedir⁸⁴. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir futbolcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla, reklam faaliyetine ilişkin harcamaları, bonservis bedelinden ayırabilmektedir.

Sponsor olan kurumun ismi zikredilmek şartıyla; resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon ve tesis kira bedelleri, sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri, spor malzemesi bedeli, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar, sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri, spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler ve benzeri harcamalar sponsorluk harcaması olarak kabul edilmektedir.

Sponsor olanlar tarafından sponsor olunan kişilere, kurumlara ve kuruluşlara nakit olarak yapılan destek niteliğindeki yardımların bunlar adına bankaya yatırılması mukabili bankaların verdikleri dekontlar ve makbuzlar yapılmış olan

⁸⁴ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/10.html, (Erişim Tarihi: 20.12.2014).

bağışların kanıtlayıcı belgesi kabul edilmektedir. Dekont veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığıının belirtilmesi gerekmektedir.

Sponsorluk desteği aynı olarak da yapılabilmektedir. Aynı yapılan destekler karşılığında faturanın tanzim edilmesi gerekmektedir. Fatura üzerinde teslim konusunun sponsorluk olduğu belirtilmelidir. Teslim yapılmış değerlere ait cins, nev'i ve miktar bilgilerine yer verilmelidir. Faturanın hizmet alıcıları adına düzenlenmiş olduğu belirtilmeli, arka yüzü bunlar tarafından veya kanuni temsilcileri tarafından imzalatılmalıdır. Aynı şeklindeki değerler, sponsorlar tarafından dışarıdan temin edilerek te sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanması mümkündür.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınmaktadır.

Ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgisi olmayan veya tespit edilmeyen, sosyal amacı ile öne çıkan ve reklam harcamalarından farklı olan harcamalara sponsorluk harcamaları denilmektedir. Sözleşmede yer vermek ve emsaline uygun olmak şartıyla yapılan nakden veya aynen sponsorluk harcamalarının; amatörce spor yapan branşlarda tamamı, profesyonelce spor yapan branşlarda ise için % 50'si, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahlarının saptanmasında gelirden veya kurum kazancı üzerinden indirilebilme imkanı bulunmaktadır.

2.1.5. Ar-Ge harcamaları

5746 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen bendi ile GVK'nun 89'uncu maddesi 9'uncu fıkrasındaki hükmü gereğince; mükellef olanların işletmelerinde yeni teknolojik ve bilgi arayışına ilişkin olarak yaptıkları araştırma ve geliştirme harcama miktarının % 100'ü nispetinde hesaplanmış olan Ar-Ge indirimi Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir⁸⁵.

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları kapsamaktadır.

Kurumlar vergisi 86 seri numaralı Genel Tebliğinde; Ar-Ge faaliyetleri bölümünde belirtilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman

⁸⁵Gelir Vergisi Kanunu, 89. Madde, 1 Ocak 1998.

yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamaların Ar-Ge harcamaları olduğu hüküm altına alınmaktadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyeti ile direk ilgisi bulunmayan ve tamamıyla Ar-Ge faaliyeti kapsamında kullanma imkanı olmayan amortisman bünyesinde olan ve ekonomik değeri olan varlıklar için hesaplanmış amortismandan ayrılan pay dikkate alınarak Ar-Ge indirimi hesaplanması imkanı bulunmamaktadır. Ar-Ge indiriminden faydalanacak harcamaların uygulamaya konu olabilmesi için gereken belgelerin neler olduğu ve buna ilişkin usullerin belirlenmesine Maliye Bakanlığının yetkisi bulunmaktadır. Yapılmış olan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu olabilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir. Aşağıda belirtilmiş amaçlar doğrultusundaki faaliyetler;

1. Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
2. Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
3. Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
4. Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
5. Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması,
6. Ar-Ge faaliyetleri olarak sayılmaktadır,
7. Ar-Ge sayılmayan faaliyetleri,
8. Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
9. Kalite kontrol,
10. Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
11. Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri⁸⁶,
12. İcat edilmiş ya da daha önceden var olanların geliştirilmiş sürecin kullanılması,
13. Biçime özgü değişiklikler(Ar-Ge faaliyetleri amaçlarıyla ilgisi bulunmayan şekillerin, renklerin ahengi, dekore edilmesi gibi estetiksel ve göze hitap eden değişiklikler),
14. Bilim ve teknoloji alanında yenilik kabul edilmeyen sıradan faaliyetler,
15. İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

⁸⁶ http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/116malicozum/10_fatihgunduz.pdf, (Erişim Tarihi: 24.10.2014).

16. Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

17. Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri sayılmaktadır.

Ar-Ge harcamalarının indirim uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları gerekmekte olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar;

1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
2. Personel Giderleri,
3. Genel Giderler,
4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler,
5. Vergi, Resim ve Harçlar,
6. Amortisman ve Tükenme Payları,
7. Finansman Giderleri,

Ar-Ge harcamaları olarak kabul edilmektedir.

2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.maddesiyle değişikliği ile mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurum kazancından ve gelir vergisi hesaplanmasında elde edilen gelirden indirebilmektedir. Ar-Ge indirimini, bu faaliyete başlandığı an itibari ile hem gelir beyanında hem de geçici vergisi beyanlarında uygulanabilmektedir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirim tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilebilmektedir.

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları kapsamaktadır.

Harcamaların Ar-Ge indirimine konu olabilmesi için Ar-Ge faaliyeti bünyesinde yapılması gerekmektedir. Bu indirimin uygulanması ile ilgili usul ve esaslarına göre belirtilen amaçlara yönelik faaliyetlerden olması gerekmektedir. Yeniliği kabul görmüş teknolojik ve bilgiye ilişkin araştırma ve geliştirme harcamaları miktarının % 100'ü nispetinde hesaplanan Ar-Ge indirim Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir.

2.1.6. Doğal Afetler İle İlgili Ayni ve Nakdi Bağışlar

GVK'nun 89/10 maddesi hükmü gereğince Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı gelir vergisinde matrahın hesaplanmasında, beyannamede gösterilen gelir üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir⁸⁷.

Doğal afetler, çok kısa bir sürede meydana gelen, insanlar tarafından engellenemeyen, doğal olan, can ve mal kaybına yol açarak insanlara zarar veren afetlere denmektedir. Doğal Afetleri Jeolojik ve Meteorolojik olarak ele alınmaktadır. Jeolojik afetler, doğrudan doğruya kaynağını yer kabuğu ya da yerin derinliklerinden alan doğal afetler olarak kabul edilmektedir. Bunlar; deprem, heyelan, yanardağ patlaması, tsunami olarak sayılmaktadır. Meteorolojik afetler, atmosferdeki doğa olayları sonucunda meydana gelmektedir. Bunlar; sel, çığ, fırtına, kuraklık, orman yangını, iklim değişiklikleri, kasırga, hortum olarak sayılmaktadır.

KVK'nın 10'uncu maddesi ve GVK'nin da 89'uncu maddesinde yer alan düzenlemeler uyarınca, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri tarafından bu bağışların ancak kazanç beyan edilmesi durumunda ve en fazla beyan edilen kazanç kadar indirilebilmekte, kazancı aşan bir bağış tutarı mevcutsa bunun gelecek yıllara devredilmesi mümkün değildir. Zarar olması halinde, yapılan ayni ve nakdî bağışların gelir vergisinde matrahın hesaplanmasında, beyannamede gösterilen gelir üzerinden indirim konusunun yapılması imkanı bulunmamaktadır.

11/09/2014 tarihinde (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanarak 6552 sayılı Kanun'un 92'nci maddesi ile doğal afetler dolayısıyla yapılan bağışların kazançtan indirilmesine ilişkin hükümlerde değişiklik yapılmaktadır.

6552 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik kapsamında, doğal afet olup olmadığına bakılmaksızın Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum kazancından, gelir vergisi mükellefleri tarafından gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirilebilmektedir.

Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum kazancından, gelir vergisi mükelleflerince gelir beyanı üzerinde bildirilen gelirlerden indirilebilmektedir.

⁸⁷Gelir Vergisi Kanunu, 89. Madde, 1 Ocak 1998.

2.1.7. Türkiye Kızılay Derneğine-Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Bağış ve Yardımlar

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (f) bendi ile 3/7/2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Kızılay Derneğine ve 6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklikle 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından ve gelir vergisi mükellefleri tarafından gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden indirilebilmektedir⁸⁸.

Kızılay, tüzel kişiliğe sahip, özel hukuk hükümlerine tâbi, kâr amacı gütmeyen, yardım ve hizmetleri karşılıksız olan ve kamu yararına çalışan bir gönüllü sosyal hizmet kuruluşu olarak tanımlanmaktadır.

Kızılay, ayırım gözetmemek, tarafsızlık, bağımsızlık, hayır kurumu niteliği, birlik ve evrensellik ilkeleri ile ihtiyaç olması halinde nerde olmasının hiçbir önemi olmadan, ayırım yapmaksızın insanın acısını önlemeye veya hafifletmeye çalışmak, insanın hayatını ve sağlığını korumak, onun kişiliğine saygı gösterilmesini sağlamak ve insanlar arasındaki karşılıklı anlayışı, dostluğu saygıyı, işbirliğini ve sürekli barışı getirmeye çalışmayı amaç edinmektedir.

Türkiye Yeşilay Cemiyeti, bağımlılıklarla mücadelede çalışmalarında insan onurunu ve saygınlığını temel alan, toplumu ve gençliği ayırım gözetmeden zararlı alışkanlıklardan korumak için çalışan, milli ve ahlaki değerleri gözeterek ve bilimsel metotlar kullanarak tütün, alkol, uyuşturucu madde, kumar ve teknoloji bağımlılığıyla mücadele eden; önleyici ve rehabilite edici çalışmalar yapan bir halk sağlığı kuruluşu olarak tanımlanmaktadır.

İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı nakit olarak yapılmış bağış ve yardımların tamamı gelir matrahı üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

2.1.8. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

Genel olarak "melek yatırımcı" tabiri yüksek risk ve yüksek büyüme potansiyeli içermektedir. Finansman ihtiyacı içinde olan girişimcilere kuruluşlarının çok erken bir döneminde yatırım yapan özel bir yatırımcı tipini tanımlamak için kullandıkları bir terimdir.. Başka bir anlatımla melek yatırımcı, bir buluş, yeni bir fikir ve düşünce veya bir teknoloji geliştirmiş olmasına rağmen bunu gerçekleştirmek için ve ticari bir

⁸⁸Hançerlioğlu, a.g.e., ss. 44-45.

ürün haline getirmek için yeterince nakdi sermayesi olmayan müteşebbis veya müteşebbis adaylarını öz kaynakla finanse eden yatırımcı anlamına gelmektedir⁸⁹.

Tam mükellef gerçek kişileri bireysel yatırımlarında; yürürlük tarihinden sonra tam mükellefiyet esasında mükellef olan anonim şirketlerin iştirak paylarını en az iki yıl elinde tutmaları koşuluyla, VUK'un değerlendirme hükümlerince hesapladıkları hisselerin % 75'ni iktisap döneminde indirim konusu yapabilmektedirler. Bu oran;

-Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı,

-Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı aracılığı ile belirlenen Ar-Ge ve yenilikler bünyesinde desteklenmiş kurumlara son beş yılda olmak üzere % 100 olarak uygulanmaktadır.

İndirim tutarı bir yılda 1.000.000 TL'yi aşamaz. İndirilmeyen kısım VUK hükümlerine göre ilgili yıl için yeniden değerlendirme oranında artırılabilir.

Finansmana erişim sıkıntısı çeken erken aşama şirketler için yeni bir finansal enstrüman oluşturulması, bu piyasada belirli bir davranış kültürünün ve etik kuralların hakim kılınması ve profesyonelliğin artırılması, Bireysel Katılım Yatırımcısı Sisteminin kurumsallaştırılarak girişimcilerin güven duyacağı bir finans piyasası haline getirilmesi, Bireysel Katılım Yatırımcısı Sistemi yatırımlarının devlet destekleri ile cazip hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

2.1.9. Türk Dünyası Başkenti Olarak Eskişehir'de Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar

6303 sayılı Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanununu 1'nci maddesinde; Eskişehir'i 2013 yılı Türk Dünyası Kültür Başkenti olarak hazırlamak, bu amaçla 2013 yılında yapılacak etkinlikleri planlamak ve yönetmek, kamu ve sivil kurum ve kuruluşların yapacakları çalışmalarda koordinasyonu sağlamak üzere, bu Kanunda yer alan düzenlemeler dışında özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliği haiz ve merkezi Eskişehir'de olan Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansının kurulduğu belirtilmektedir.

6303 sayılı Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanununun 9'uncu maddesinde Gelir Vergisi Kanununa geçici 79'uncu maddesinin eklendiği belirtilmektedir. Söz konusu madde gereğince; Türk dünyası başkenti olarak Eskişehir iline ilişkin kurulmuş ajansa nakit ve ayın şeklinde yapılan her çeşit bağış ve yardımlar ile sponsorluk maksadıyla yapılmış olan harcamaların tamamı;

⁸⁹<http://www.alomaliye.com/2013/bireysel-katilim-yatirimcisi-indirimi.htm>, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

beyan edilen gelirden ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmesi koşuluyla kurum kazancından indirilme inkanı bulunmaktadır⁹⁰.

Toplanan ödenek, gelir ve bağışlardan artan meblağ, tasfiyeyi müteakip iki eşit parçaya bölünüp, kültür ve sanat etkinlikleri için kullanılmak üzere Eskişehir İl Özel İdaresi ve Eskişehir Büyükşehir Belediyesi bütçelerine gelir olarak kaydedilmektedir.

6303 sayılı Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanununun 3'üncü maddesinde Ajansın gelirleri;

1. Eskişehir İl Özel İdaresi, Eskişehir Büyükşehir Belediyesi ile Ordu pazarı ve Tepebaşı Belediyelerinin 2012 ve 2013 bütçelerine bu amaçla konulacak ödenekler,

2. Eskişehir Ticaret Odası ve Eskişehir Sanayi Odası tarafından 2012 ve 2013 yıllarında aktarılacak tutarlar,

3. Genel bütçeden yapılacak yardımlar,

4. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi ile Anadolu Üniversitesi döner sermaye işletmelerinin gelirlerinden 2012 ve 2013 yıllarında aktarılacak tutarlar,

5. Her türlü naklen yayın, reklam ve sponsorluk gelirleri,

6. Gerçek ve tüzel kişilerden alınacak nakdi ve aynı bağış ve yardımlar,

7. Gelirlerin nemalandırılmasından elde edilecek gelirler,

8. Yapılacak etkinliklerden sağlanacak bilet satış gelirleri,

9. Eskişehir İl Özel İdaresi Bütçesi'ndeki kültür payları

10. Diğer gelirler,

Sayılmaktadır.

Türk dünyası başkenti olarak Eskişehir iline ilişkin kurulmuş ajansa nakit ve ayın şeklinde yapılan her çeşit bağış ve yardımlar ile sponsorluk maksadıyla yapılmış olan harcamaların tamamı; beyan edilen gelirden ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmesi koşuluyla kurum kazancından indirilme inkanı bulunmaktadır.

2.1.10. Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar

6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanunu hükmüne göre; 2016 yılında Antalya'da yapılacak olan çiçek ve çocuk temalı, EXPO 2016 Antalya Tescilli Evrensel Botanik Sergisinin etkinliklerinin planlanması, düzenlenmesi ve yönetilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek için çıkarılmıştır. Anılan Kanunla; EXPO 2016 Antalya organizasyonuna yönelik faaliyetleri yürütmek üzere tüzel kişiliği haiz ve merkezi Antalya'da bulunan EXPO 2016 Antalya Ajansı kurulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa ek geçici 83'ncü maddesi hükmünce; 10.11.2012 tarihi itibari ile EXPO 2016 Antalya Ajansına nakit ve ayın şeklinde

⁹⁰Gelir Vergisi Kanunu, 79. Madde, 1 Ocak 1998.

yapılan her çeşit bağış ve yardımlar ile sponsorluk maksadıyla yapılmış olan harcamaların tamamı; beyan edilen gelirden ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmesi koşuluyla kurum kazancından indirilme imkânı bulunmaktadır⁹¹.

6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanununun 9'uncu maddesinde Ajansın gelirleri;

1. Maliye Bakanlığı bütçesinden Ajansa yapılacak yardımlar,
2. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından Ajansa yapılacak yardımlar,
3. Antalya Büyükşehir Belediyesinin bütçesinden 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında her yıl bir önceki yıl kesin bütçe hesabının yüzde biri oranında aktarılacak tutarlar,

4. Antalya İl Özel İdaresi bütçesi ile Antalya Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisindeki ilçe belediyelerinin bütçelerinden 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında her yıl bir önceki yıl kesin bütçe hesabının binde beşi oranında aktarılacak tutarlar,

5. Türkiye İhracatçılar Meclisi, Antalya Ticaret ve Sanayi Odası, Orta Anadolu Süs Bitkileri ve Mamulleri İhracatçıları Birliği, Antalya Ticaret Borsası, Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı, Antalya Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği, Antalya İhracatçılar Birliği ve Seyahat Acentaları Birliği bütçelerinden 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında her yıl bir önceki yıl kesin bütçe hesabının binde beşi oranında aktarılacak tutarlar,

6. EXPO alanına giriş bileti satış gelirleri, yapılacak etkinliklerden sağlanan bilet satış gelirleri, hatıra eşya satış gelirleri ve diğer gelirler,

7. Resmî katılımcıların yapacakları satışlardan alınacak pay,

8. Yurt içinde ve yurt dışında bulunan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanacak nakdî ve aynı bağış ve yardımlar,

9. EXPO 2016 Antalya logo ve isim hakkının kullanımından sağlanacak gelirler,

10. EXPO 2016 Antalya ile ilgili her türlü naklen yayın, reklam ve sponsorluk gelirleri,

11. Yukarıdaki gelirlerin değerlendirilmesinden elde edilen gelirler,

12. Diğer gelirler,

Sayılmaktadır.

EXPO 2016 Antalya Ajansına nakit ve ayın şeklinde yapılan her çeşit bağış ve yardımlar ile sponsorluk maksadıyla yapılmış olan harcamaların tamamı; beyan

⁹¹ Gelir Vergisi Kanunu, 83. Madde, 1 Ocak 1998.

edilen gelirden ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmesi koşuluyla kurum kazancından indirilme imkânı bulunmaktadır⁹².

2.1.11. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

Diğer Kanunlara göre tamamı beyan edilen gelirden ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmesi koşuluyla kurum kazancından indirilme imkânı bulunan bağış ve yardımların bazılarında aşağıda yer verilmektedir⁹³.

1. Doğal afetler (deprem, yangın, sel, heyelan, kaya düşmesi, çığ vb.felaketler) dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan aynı veya nakdi bağışlar,

2. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitüsüne makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışlar ile vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımlar,

04.11.1981 tarihli, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesinin (b) fıkrası; "Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasalarınınca bildirilmesinin gerekli olduğu yıllık beyanname üzerindeki gelirden ve kurum kazancından indirilebilir." Hükmünce maddede yer alan nakdi ifadesi metinden çıkartılmıştır. Bu kurumlara yapılacak aynı yardım ve bağışlar gelir vergisi beyannamede indirim konusu yapılabilmektedir.

3. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,

Bu Kanunun 1'nci maddesinde, Kanunun amacının, fakru zaruret içinde ve muhtaç durumda bulunan vatandaşlar ile gerektiğinde her ne suretle olursa olsun Türkiye'ye kabul edilmiş veya gelmiş olan kişilere yardım etmek, sosyal adaleti pekiştirici tedbirler olarak gelir dağılımının adilane bir şekilde tevzi edilmesini sağlamak, sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı teşvik etmek olduğu belirtilmektedir. 9'uncu maddesine göre ise; Fona ve Vakfa yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olup, bağış ve yardımların Kurumlar ve Gelir Vergisi

⁹² Gelir Vergisi Kanunu, 83. Madde, 1 Ocak 1998.

⁹³Gültekin, a.g.e., ss. 65-66.

matrahından indirim konusu yapılabilir.278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar,

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanunun 13'ncü maddesi gereğince; Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna yapılacak her türlü bağışlar, vasiyetler ve yardımlar vergi, resim ve harçlardan muaf olmakta ve Gelir veya Kurumlar Vergisine bağlı mükellefler tarafından bu kuruma makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık bildiri ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilmektedir⁹⁴.

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan ayni ve nakdi bağışlar,2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20/b maddesi hükmü gereğince; Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun 101'inci maddesinde, Yüksek Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılmış olan bağış ve yardımlar, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince verecekleri gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerde gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar, 17.06.1987 tarihli, 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu'nun 3'üncü maddesinde;"... Vakfa yapılacak bağış ve yardımlar, kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilir." hükmünü yer verildiğinden Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'na yapılan bağış ve yardımlar matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir.

2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46/b maddesi hükmü uyarınca; gelir ya da kurum mükelleflerince Gülhane Askeri Tıp Akademisine makbuz mukabili ve nakit olması koşuluyla yapılmış olan bağış niteliğindeki yardımlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mevzuatına istinaden ilgili takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinden veya ilgili hesap dönemi kurum kazancı üzerinde indirim konusu yapılabilir.

4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,23.07.1995 tarihli, 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12'nci maddesi; "Bu Kanun hükümlerine göre kurulan ormanlarda, ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşülür." Hükmü gereğince 4122 sayılı Milli

⁹⁴ <http://www.kanunum.com/files/1750-1-4.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.11.2014).

Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar gelir vergisi beyannamede indirim konusu yapılabilmektedir.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar.”222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu’nun 76’ncı maddesinin g bendi hükmü uyarınca; Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirim konusu yapabilmeleri imkanı bulunmaktadır.

Bağış ve yardımlar nakit olarak yapılabileceği gibi ayın şeklinde de yapılabilmektedir. Ayın şeklinde yapılmış olan bağış ve yardımlar muhasebe kayıtlarındaki değerleri ile değerlendirilmektedirler. Muhasebe kayıtlarındaki değerinin tespitinin yapılmasının mümkün olmaması durumunda, bu durum Vergi Usul Kanunu’nun ilgili maddeleri hükümlerine dayanarak Takdir Komisyonları tarafından belirlenmektedir. Yapılan bağış ve yardımlardan dolayı gelir veya kurumlar vergisi kazançlarından indirim konusu yapılabilmesi için, yapılan bağışın mutlak surette makbuz karşılığında yapılması gerekmektedir.

2.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA KONUT İSTİSNASI VE TEVKİFAT

Bu kısımda, konut istisnasının şartları, konut istisnasının işleyişi ve gayrimenkul sermaye iradında tevkifat konularına yer verilecektir.

2.2.1. Konut İstisnasının Şartları

4369 sayılı Kanunun 27'nci maddesiyle değişen Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesi hükmü gereğince⁹⁵; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın, 2014 yılı için 3.300- TL'si gelir vergisinden istisna edilmektedir. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılmayacaktır⁹⁶.

Gayrimenkulünü konut olarak kiraya veren bir kişinin, aynı zamanda bir ticari ve zirai kazancı veya serbest meslek faaliyeti varsa, istisnadan yararlanması söz konusu olamayacaktır.

Had olarak belirlenen istisnayı aşan miktarda hasılatı olanlar; beyan edilmesinin gerekli olup olmamasına dikkat edilmeksizin, gayri safi tutar toplamı GVK'nın vergi tarifesine ilişkin 103'üncü maddesinde belirtilen tarifedeki ücret gelirine ait tutarı aşan; ücret geliri, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile değer artışı ve arızı kazançlarının elde edilmesi halinde mesken kira geliri istisnasından faydalanması imkanı bulunmamaktadır. Sayılan gelir unsurları ayrı ayrı olabileceği

⁹⁵Gelir Vergisi Kanunu, 21. Madde, 1 Ocak 1998.

⁹⁶<http://betasite.iticu.edu.tr/uploads/kutuphane/dergi/s9/M01137.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.10.2014).

gibi birlikte de olabilmektedir. 2014 yılı için 103'üncü maddesinde belirtilen tarifedeki ücret geliri sınırı 97.000 –TL olarak belirlenmiştir.

Örneğin, bir işverenden 2014 aylık brüt 6.000-TL olmak üzere yıllık 72.000-TL ücret alan bir kişi, aynı zamanda mesken olarak kiraya verdiği konutundan yıllık 30.000-TL kazanç elde etmektedir. Kişinin yıllık toplam kazancı (72.000+30000) 102.000-TL olduğundan belirlenen 97.000 TL tutarını aştığından, bu kişi konut kirası nedeniyle beyanname verirken 3.300 TL'lik istisna imkanından yararlanamayacaktır.

Uygulamaya esas olmak üzere mesken kira geliri istisnasının belirlenmesinde; ücret geliri, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile değer artışı ve arızı kazançlarının brüt tutarları toplamda dikkate alınmaktadır. Hesaplama bahse konu belirtilen unsurların beyan edilmesinin yada edilmemesinin bir önemi bulunmamakla birlikte, herhangi birinin istisnaya konu olup olmaması önem arz etmemektedir.

Mesken kira gelirinin belirlenen istisnanın altında kalması halinde, gelirin toplanmasında kira gelirinin beyannameye dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda ücret geliri, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile değer artışı ve arızı kazançlarının brüt tutarları toplamının GVK'nın vergi tarifesine ilişkin 103'üncü maddesinde belirtilen tarifedeki tutarı aşması önem arz etmemektedir. Mesken kira geliri istisnası 2014 yılı için 3.300-TL olarak belirlenmiştir.

Bay (A) 2014 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.000-TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 23.000-TL iş yeri kira geliri, birinci işverenden 50.000 TL, ikinci işverenden 35.000-TL, üçüncü işverenden ise 38.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Bay (A)'nın elde etmiş olduğu konut kira geliri 2014 yılı bakımından öngörülen 3.300 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından, bu kira geliri yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2014 yılı için 3.300 TL'si gelir vergisinden müstesna olması gerekmektedir⁹⁷.

İstisna haddi üzerinde hâsılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisna hükmünden yararlanılmayacaktır. İstisna konut (mesken) olarak kiraya verilen taşınmazlar için geçerli olduğundan, işyeri kira gelirinden mesken istisnası uygulanmayacaktır.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi

⁹⁷Gelir Vergisi Kanunu, 21. Madde, 1 Ocak 1998.

tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanması imkansız bulunmaktadır.

2.2.2. Konut İstisnasının İşleyişi

Gayrimenkulden dolayı kira geliri olup ta kira geliri yıllık toplamı belirlenen istisnanın altında kalması durumunda GMSİ mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır. Mükellefiyetinin bulunması durumunda da ilgili dönem için beyanname verilmesi de gerekli değildir. İstisna tutarının üzerinde konut kira geliri elde edilmesi halinde ise yıllık beyanname ile beyan edilen kira gelirinden istisna tutarı düşürülebilmektedir⁹⁸.

Mesken ve işyeri kira gelirinin birlikte elde edilip beyan edilmesi durumunda, istisna sadece konut kira gelirine uygulanabilmektedir. İş yeri kira gelirlerinde beyan sınırını 2014 yılı için 27.000-TL olarak belirlenmektedir. İş yeri kira gelirleri üzerinden her ay %20 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan gelirlerin, 2014 takvim yılında elde edilen kira gelirleri gayri safi toplamının 27.000-TL'yi geçmemesi halinde, iş yeri kira gelirleri beyana dahil edilmeyecektir. Gelirlerin yıllık toplamı beyan sınırını aşıyorsa gelirlerin tamamı beyan edilmektedir. Mükelleflerin bu gelir unsuru dışında başka gelirleri de varsa, gelir vergisi kanununun 86'ncı maddesi gereğince, bu gelirlerin toplamı beyan sınırı ile mukayese edilmektedir.

Bir takvim yılı içinde elde ettiği, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı, beyanname verme sınırı olan 1.390 TL'yi aşanlar yıllık beyanname verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edilmesinde beyanname verilmeyecektir. Eşler ve çocukların kira gelirleri ayrı beyanname ile beyan edilmektedir. Stopaj yolu ile kesilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilme imkanı bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde düzenlenmiş olan istisna, verginin kira miktarına olumsuz etkisinin giderilmesini ve konut edinimini teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bunun temel nedeni, konut arzındaki yetersizlikti. Aynı zamanda kira geliri elde edenlerin belli şartlar altında hiç vergi ödememesi ya da az vergi ödemesinin sağlanması hedeflenmektedir⁹⁹.

Mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullere ilişkin istisnanın düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmünce; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2014 takvim yılı için 3.300-

⁹⁸<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?Action=displayfile&pageid=72&fn=72.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

⁹⁹Gelir Vergisi Kanunu, 21. Madde, 1 Ocak 1998.

TL'yi aşması halinde, hasılatın istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden beyanname hesaplanmaktadır.

Başka bir değişle belirtilen tutarın aşılması halinde ilgili takvim yılında beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. İstisna haddi üzerinde hâsılat elde edilip, elde edilen hasılatın beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde mesken kirası istisnadan yararlanılmayacaktır.

İstisna, konuta değil, kişiye yönelik olduğundan; bir kişinin birden fazla meskeni bulunması halinde, bunları mesken olarak kiraya vermesi durumunda, hepsine ayrı ayrı değil, hepsinden elde edilen gelir toplamına ancak bir defa istisna uygulanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesinde, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmektedir. Kira geliri dışında herhangi bir geliri bulunmayan mükelleflerin elde ettikleri iratlarından dolayı beyanname verip vermeyecekleri durumu aşağıda tabloda gösterilmektedir.

Tablo-1 Gayrimenkul 'un Cinsi, Yıllık Kira Geliri Tutarı Karşılaştırılması

Gayrimenkulün Cinsi	Yıllık Kira Geliri Tutarı	Beyan Durumu
Konut	3.300 TL ve daha az	Beyanname verilmeyecektir.
Konut	3.300 TL üzeri	Beyanname verilecektir.
İşyeri (Brüt)	27.000 TL ve daha az	Beyanname verilmeyecektir.
İşyeri (Brüt)	27.000 TL üzeri	Beyanname verilecektir.
Konut (İstisna Sonrası Rakam) + İşyeri (Brüt)	27.000 TL üzeri	Beyanname verilecektir.

Tablo sadece kira geliri elde eden mükellefler için geçerli olup, gelirin diğer unsurlarından dolayı da gelir elde edilmesi durumunda hesaplamalarda farklı uygulama yolları geçerlilik kazanmaktadır.

Tablo-2 Mesken Kira Gelirleri İstisna Tutarları

Yıllar	İstisna Tutarları
2015	3.600 TL
2014	3.300 TL
2013	3.200 TL
2012	3.000 TL
2011	2.800 TL
2010	2.600 TL
2009	2.600 TL
2008	2.400 TL
2007	2.300 TL

Mesken istisnası müessesesi sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için uygulanmaktadır. 2014 yılında 3.300 TL'nin altında mesken kira geliri elde edenler yıllık beyanname vermeleri gerekmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınan konut istisnası; şahıslara tanınan istisna olması sebebiyle mükellefin birden fazla konut gelirin bulunması durumunda bahse konu istisna elde edilen toplam kira gelirlerine uygulanmaktadır. İstisnanın mükellefin şahsına münhasır olması nedeniyle istisna, aile reisi, eş ve çocukların elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarına ayrı ayrı uygulanmasını gerektirmektedir.

Gayrimenkullerini mesken olarak kiraya verenlerin, sahip oldukları başka gayrimenkullerini işyeri olarak kiraya vermeleri durumunda, meskenlerden elde ettikleri gelirlere istisna uygulanma imkanı bulunmaktadır.

Binaların, konut olarak yıl içinde on iki aydan az süreyle kiraya verilme hallerinde de istisna, aynı tutarda (2014 takvim yılı için 3.300-TL) dikkate alınmaktadır.

Bir kişinin birden fazla meskeni bulunması halinde, bunları mesken olarak kiraya vermesi durumunda, hepsine ayrı ayrı değil, hepsinden elde edilen gelir toplamına ancak bir defa istisna uygulanmaktadır.

Mirasçılar arasında paylaşılması yapılmamış kira geliri bulunması durumunda, mirasçıların her biri istisna uygulamasından ayrı ayrı yararlanabilmektedir. İstisna tutarı kişiye özgü olup, kiraya verilen binanın hisseli olması halinde elde edilen gelir, hisse sahiplerine hisseleri oranında bölüştürülecek ve her bir gerçek kişi için ayrı ayrı 3.300 TL'lik istisna tutarı dikkate alınmaktadır.

2.2.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Tefkifat

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesi hükmü uyarınca gayrimenkullerini işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinden brüt tutarı üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde vergi kesintisi (tevkifat) yapmak zorunda olanları¹⁰⁰;

1. Kamu kurum ve kuruluşları,
2. Kamu iktisadî teşebbüsleri,
3. Diğer kurumlar,
4. Ticaret Kanununa göre şirketler,

¹⁰⁰<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2012/g.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.09.2014).

5. İş ortaklığı şeklindeki kurumlar,
6. Dernek ve vakıflar ile bunların ekonomik faaliyeti olan işletmeleri,
7. Kooperatifler,
8. Yatırım fonu yöneticileri,
9. Gerçek usulde ticari işletme sahipleri ile serbest meslek faaliyetinde bulunanlar,
10. Bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre zirai kazanç elde eden çiftçileri saymaktadır.

Belirtilen nedenlerle işyeri kiralardan % 20 oranında stopaj yapılır. Bu yapılan stopaj 2014 rakamları için 27.000 TL'ye kadar kira geliri elde edenler için nihai vergilendirme sayılmaktadır. Ancak tevkifata tabi kira geliri 27.000 TL'yi aşıyorsa beyanname verilmesi gerekmektedir.

Tevkifata tabi kira geliri 27.000TL'nin altında olan mükellef, istisna haddinin altında mesken kira geliri elde etmesi durumunda hiç beyanname vermeyecek, mesken kira geliri 3.300 TL'nin üzerinde olması halinde ise, yalnızca mesken kira gelirinin beyan edilmesi gerekmektedir.

Kira bedelinin ileriki dönemlere, yıllara ait olup olmamasının, vergi kesintisi bakımından bir önem arz etmemektedir. Gelecek aylara veya yıllara ilişkin olarak peşin ödenen kira bedeli üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir. Bir işyerin beş yıllığına kiralanması ve kiranın tamamı peşin tahsil edilmesi bu durumda, peşin tahsil edilen kiranın tamamı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Gayrimenkulü kiralayan mükellefin basit usul mükellefi olması halinde, gayrimenkulden elde edilen kira geliri, ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde beyan edildiğinden, tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Gayrimenkulün, hem mesken ve hem de işyeri olarak kiralanması ve bu şekilde kullanılması durumunda ise; kiralamaya konu gayrimenkulün tamamının yada belli bir bölümünün iş yeri amacıyla kullanılması devam ettikçe, elde edilen kira miktarının bütünü üzerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. 2014 takvim yılı için iş yeri kira geliri, brüt olarak 27.000-TL'yi aşarsa beyan edilmesi gerekmekte olup, diğer gelir unsurlarından geliri bulunması durumunda ise beyanın toplamına dahil edilecektir. Bu durumda daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

Gelecek yıllara ilişkin olarak kira bedelinin peşin ödenmesinde, kira bedelinin peşin olarak ödendiği dönem ile kira bedelinin ait olduğu dönemde farklı tevkifat oranları uygulanabilmektedir. Gelir vergisi tevkifatı nakden ya da hesaben ödemeye bağlı olduğundan, nakden ya da hesaben ödeme ne zaman yapılmış ise o tarihte geçerli olan tevkifat oranı dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, daha sonradan tevkifat

oranının düşürülmesi ya da yükseltilmesi halinde verginin iadesi ya da ikmali söz konusu olmayacaktır.

Kira bedelinin ödenmemesi tevkifat yapılmasını engellemeyecektir. Kiranın kiralayan tarafından talep edilebilir hale gelmesi, hukuki talep hakkının doğması halinde hesaben ödeme gerçekleşmektedir. Bu tarih dikkate alınarak gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5'a maddesi hükmünce, gayrimenkul sermaye iratlarından Gelir Vergisi kesintisinin yapılabilmesi için;

1. Kiralama konusunu, G.V.K.'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklardan olması gerektiği,

2. G.V.K.'nun 70'inci maddesinde sayılan ve kiralama konusunu oluşturan gayrimenkullerin, aynı Kanunun 94'ncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler tarafından kesinti yapılması gerektiği,

3. Avans olarak ödenenler dahil olmak üzere, nakden ya da hesaben bir ödeme yapılması gerektiği, şartları topluca aranmaktadır.

Bedel alınmadan başka kişilerin kullanımına tahsis edilen mallar ve haklar dolayısıyla emsal kira bedelinde nakden veya hesaben ödemenin olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Mükellef, mülkiyeti annesine ait olan işyeri için nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunması halinde, ödenen bedel üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Annesine nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunmaması halinde, söz konusu gayrimenkulün emsal kira bedelinden tevkifat yapılmayacaktır. Annesi tarafından elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

50 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin tebliğinde; Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemelerinden, gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı belirtilmektedir.

Apartman sakinlerinin müştereken sahip oldukları daire ya da dükkanlarının yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmak zorunda olanlara kiralanması halinde, bu kira gelirlerinden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Apartman sakinlerinin müştereken sahip oldukları daire ya da dükkanların kiraya verilmesi halinde, elde edilecek kira gelirinden her bir apartman sakinine düşecek pay, apartman sakininin gayrimenkul sermaye iradı kabul edilmektedir. Kira ödemesinin apartman sakinlerine yapılmayıp bunları temsilen apartman yöneticisine yapılması durumu değiştirmeyecektir.

G.V.K.'nın 70'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre binaların mütemmim cüzlerinin kiralanmasında meydana gelen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bu nedenle binaların dış yüzeylerinin kiralanması karşılığı yapılacak ödemelerden de gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır¹⁰¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 96'ncı maddesi 2'nci fıkrasında; ücretler istisna olmak üzere vergi tevkifatının yapılan ödemelerde gayrisafi tutarın dikkate alınması gerektiği hususuna yer vermektedir. Kesintiden ödemeyi yapanın sorumlu olması durumunda, gerçekleşen ödeme miktarı ile ödeme yapan tarafına yüklenen verginin toplamı dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

Tablo-3 Tevkifata Ve İstisnaya Konu Olmayan Menkul Ve GMS İratlarına İlişkin Beyan Sınırları

TEVKİFATA VE İSTİSNAYA KONU OLMAYAN MENKUL VE GMS İRATLARINA İLİŞKİN BEYAN SINIRLARI	
Yıllar	İstisna Tutarları
2015	1.500 TL
2014	1.400 TL
2013	1.390 TL
2012	1.290 TL
2011	1.170 TL
2010	1.090 TL
2009	1.070 TL
2008	960 YTL
2007	900 YTL
2006	875 YTL
2005	800 YTL

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesi hükmü uyarınca gayrimenkullerini işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinden brüt tutarı üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Kira bedelinin ileriki dönemlere, yıllara ait olup olmamasının, vergi kesintisi bakımından bir önem arz etmemektedir. Gelecek aylara veya yıllara ilişkin olarak peşin ödenen kira bedeli üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir¹⁰². Bedel alınmadan birilerinin kullanımına tahsis edilen mal ve haklar dolayısıyla emsal kira bedelinde, nakden veya hesaben ödemenin olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. İşyeri için nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunması halinde, ödenen bedel üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

¹⁰¹Gelir Vergisi Kanunu, 96. Madde, 1 Ocak 1998.

¹⁰²Zübeyr Yıldırım vd., *Gayrimenkullerde Vergilendirme*, Web Ofset, Eskişehir, 2012, ss. 32-

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM DEĞERLEME VE GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI

3.1. DEĞERLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Bu kısımda, değerlemenin tarifi, değerlemede esas, değerlendirme ölçüleri ve gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler konularına yer verilecektir.

3.1.1. Değerlemenin Tarifi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258'inci maddesinde değerlendirme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmaktadır. Değerleme, iktisadi kıymetlerin hangi fiyat veya tutar üzerinden envanter defterine yazılacağını tespit etme işlemi olarak ta tanımlanabilmektedir¹⁰³.

Bağımsız, tarafsız ve objektif ölçü ve veriler dikkate alınarak, bir gayrimenkulün, gayrimenkul projesinin ya da gayrimenkule bağlı hak ve menfaatlerin değerlendirme günündeki olası değeri tespit edilmektedir. Gayrimenkul değerlemesi, bir gayrimenkulün, gayrimenkule bağlı hakların, sorumlulukların ve kısıtlılıkların ya da bir gayrimenkul projesinin değerlendirme günündeki tanımlı değerinin, bağımsız, yansız ve nesnel ölçülere dayanarak takdir ve tespiti gerekmektedir. Burada önemli olan husus, bir taşınmaz üzerinde değerlendirme takdiri yapılırken tamamen objektif, herhangi bir şeye bağlı olmadan, tarafsız ve nesnel ölçülerin dikkate alınmasıdır.

Gayrimenkul değerlemesi, hem hukuki hem de ticari olarak önemli arz etmektedir. Bir gayrimenkulün değerinin tam ve doğru olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Değerin niteliğinin tam olarak tespit edilmesi hususu karışık bir durum olup, kişilere göre farklılık göstermektedir. Değer kavramında belirsizlik hakim olabilmekte ve bakış açısına göre değişebilmektedir. Kişinin amacına göre, değer belirleme girişiminde değişik sonuçların elde edilmesi mümkündür. Defter değeri, piyasa değeri, nakit değeri, net değeri gibi sonuçlar elde edilebilmektedir.

İktisadi anlamda ve iktisatçılara göre değer, değişim sürecinde mal veya hizmete sahip olma iktidarı olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan, insanların ihtiyaçları doğrultusunda bir malın başka bir veya bir kaç malla değiştirilebilme olduğu anlaşılmaktadır. İnsanlar, ilkçağlarda bu şekilde yani takas yaparak ihtiyaçlarını gidermekteydiler. Günümüzde ise bir mal satılır ve karşılığında alınan para, başka bir şeyi satın almakta kullanılmaktadır.

Gayrimenkulün değerinin belirlenmesine ilişkin olarak yapılan işlemlerin tümüne gayrimenkul değerlendirme denmektedir. Bir gayrimenkulün belirli bir tarihteki değerinin; araştırmalara, veri ve analizlere dayanarak tahmin edilmesi

¹⁰³<http://www.sehirplanlama.org/index.php?option=com>, (Erişim Tarihi: 04.01.2015).

amaçlanmaktadır. Değerleme tespiti yalnızca gayrimenkulün kendisiyle sınırlı kalmamaktadır. Gayrimenkulün piyasa değerini etkileyen faktörlerin kapsamlı bir çalışmayla incelenmesini de kapsamaktadır. Uluslararası alanda kabul görmüş değerlendirme standartları çerçevesinde değerlendirme tespitlerinin yapılması gerekmektedir.

3.1.2. Değerlemede Esas

Vergi Usul Kanunu'nun 260'ıncı maddesinde; değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alındığı, teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemenin mümkün olabileceği belirtilmektedir¹⁰⁴.

Değerlemede esas, varlıkların vergi mevzuatlarında yer verilen vakit ve günlerde sahip oldukları değerler olarak kabul edilmektedir. Envanter sonrası düzenlenen bilançolar kıymetlerin genel bir özetini göstermektedir. Bilançonun dönem sonunda sahip olduğu değerleri fiili olarak gösterir hale getirilmesini değerlendirme sağlanmaktadır. Kanunların, değerlendirme işlemine farklı bakış açısı bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre yapılan Değerlemede; ticari bilançolar düzenlenmesi aşamasında şahıs işletmeleri ile şahıs şirketlerinde değerlendirme ölçülerinin seçimi serbest uygulanmaktadır. Sermaye şirketlerinde ortakların sorumlulukları, sermaye hisseleri oranında sınırlı tutulmaktadır, Bu durumda değerlendirme ölçülerinin seçimine sınırlama getirilmekte ve düşük olan değer esas alınmaktadır. Stoklar en çok maliyet değeri ile değerlendirilebildiğini örnek olarak gösterebiliriz. Değerlemede yüksek olan değer esas alınması halinde ticari kar oranı da yüksek gözükmektedir. Bu durum sermayenin kar payı şeklinde dağıtılmasına neden olacak ve alacaklı olan üçüncü kişiler için risk olayını attıracaktır. Sermaye şirketleri için getirilmiş olan bu sınırlama, üçüncü kişileri korumaya yönelik bir tedbir olmaktadır. Muhasebe ilkeleri ile Türk Ticaret Kanunu'nun bu konudaki hükümleri birbirine ters düşebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda; vergi matrahı veya ticari kazanç, işletmenin dönem başı ve dönem sonu öz sermayeleri arasındaki olumlu farkı olarak değerlendirilerek dikkate alınmaktadır. Öz sermaye, varlık ve borçların değerlendirilmesiyle belirlenmektedir.

¹⁰⁴Vergi Usul Kanunu, 260. Madde, 4 Ocak 1961.

3.1.3. Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanunu'nun 261 maddesinde; değerlendirme, iktisadi kıymetin tür ve niteliğine göre, maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve emsal ücreti” ölçülerden biri ile yapıldığı hükmüne yer vermektedir¹⁰⁵.

Envanter çıkarmanın amaçlarından birisi de ödenecek vergi matrahını belirlemek olduğundan varlıkların niteliklerine göre birçok değerlendirme ölçüsüne yer verilmektedir. Değerlemede ölçüt, iktisadi kıymetin tür ve niteliğine göre aşağıdaki şekillerden birisi ile yapılmaktadır¹⁰⁶

1. *Maliyet bedeli*, VUK'un 262'nci maddesinde; ekonomik değeri olan bir varlığın iktisap edilmesinde ya da değerinin artırılması nedeniyle yapılmış olan ödemeler ile bunlara ilişkin harcanmış bütün giderlerin toplamı şeklinde tanımlanmaktadır. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamı ve faturalarda yazılı çeşitli alış bedeli, işyerine veya mağazaya nakil vasıtasıyla yapılan nakliye giderleri, alış komisyonları, alış ve muhafaza sırasında ödenen sigorta primleri ve ambalaj giderleri maliyet bedelini oluşturmaktadır.

176 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörüldüğü, dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebileceği belirtilmektedir.

Aynı tebliğin devam eden hükümlerinde ise; “bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedeceği, aktive kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayıracaklar ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanacaklardır.” denmektedir. İsteyen mükellefler, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilmektedirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesi, ticari işletmelerin bünyesinde olan her çeşit gayrimenkul ve gayrimenkul sayılan varlıkların maliyetlerine ilişkin olan bedeller ile değerlendirildiği hükmüne yer vererek;

¹⁰⁵Vergi Usul Kanunu, 261. Madde, 4 Ocak 1961.

¹⁰⁶http://www.muhasabenet.net/makale_abdullah%20ekinci_smmm_vuk%20da%20degerleme%20olculeri.html, (Erişim Tarihi: 11.12.2014).

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
2. Tesisat ve makinaları,
3. Gemiler ve diğer taşıtları,
4. Gayri maddi haklar,

Gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesi hükmüne göre, gayrimenkullerde satın alma bedelinden başka,

1. Makina ve tesisata ilişkin gümrükte ödenen vergiler ile nakil ve montajındaki giderler,

2. Var olan bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsasının tesviye işlemlerine ilişkin giderler.

Maliyet bedeli kapsamına girmektedir.2365 sayılı Kanunun 49'uncu maddesiyle değişen fıkrası uyarınca, mükelleflerin; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesinde; bina ve gemilerin inşasında, makine ve tesisatların imalinde kullanılan giderler satın alınma bedeli yerine geçtiği hükmü yer almaktadır

2. *Borsa rayıcı*, Vergi Usul Kanunu'nun 263'üncü maddesinde; borsa rayıcının, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade ettiği, normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayıcı esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkili olduğu hükmü yer almaktadır.

3. *Tasarruf değeri*, vergi Usul Kanunu'nun 264üncü maddesinde; tasarruf değerinin, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer olduğu şeklinde tanımlanmaktadır. Tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirme gününde elden çıkarılması durumunda elde edilecek değeri ifade etmektedir. Değerleme ölçüsü olarak çok kullanılmamaktadır. İşletmeler istemeleri halinde, senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerlemeye tabi tutabilmektedir. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemeye tabi tutma zorunluluğu bulunmaktadır. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacaklarını tasarruf değeriyle değerlemeye mecburdurlar.

4. *Mukayyet değer*, mukayyet değer Vergi Usul Kanunu'nun 265'inci maddesinde; iktisadi kıymeti olan bir varlığın muhasebe kayıtlarının yapılmasındaki hesap değeri olarak tanımlanmaktadır. Mukayyet değerle değerlendirilen iktisadi kıymetler; defter ve hesap kayıtlarında yararlanarak hesaplanabilecek nitelikte olan kıymetler olarak kabul edilmektedir.

Mukayyet değer, değerlemeler içerisinde uygulaması en kolay ve kesin sonuç veren bir değerlendirme ölçütü olup, vergi mevzuatı uyarınca mukayyet değer değerlendirme ölçütü olarak kullanıldığı iktisadi kıymet sayısı sınırlı sayıdadır. İlk tesis ve tavazzuh giderleri gibi iktisadi kıymetlerin, değerlendirme ölçütü olarak mukayyet değer kullanılması zorunlu olarak vergi kanunları tarafından belirlenmektedir.

Mukayyet değer ölçütünün kullanılması, enflasyonist etkinin fazla olduğu ekonomilerde oldukça sübjektif sonuçlar doğurmaktadır. Bu durum mali tablo içeriğinin muhasebe ve mali tablo ilkelerinden sapmasına neden olmaktadır.

5. *İtibari değer*, vergi Usul Kanunu'nun 266'ıncı maddesinde; İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeri olarak tanımlanmaktadır.

İtibari değer uygulanacağı iktisadi kıymetler;

1. Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç)
2. Eshamlı şirketlerde ihraç edilen hisse senetleri,
3. Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller.

Olarak sayılmaktadır. Şirketlerin kendilerinin ihraç ettiği hisse senedi ve tahviller, değerlendirme ölçütü olarak itibari değerle değerlendirilmektedir. İşletmelerin, aktifinde başka kurum veya kişilerin ihraç ettiği hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde, bunların Vergi Usul Kanunu'nun 279'ncü maddesine göre değerlendirme kapsamına alınması gerekmektedir.

Değerlendirme ölçütü olarak itibari değer, hem hukuki alanlarda, hem de Vergi Usul Kanununda; her nevi senetlerle hisse senedi ve tahvillerin, ulusal paranın ve benzeri nitelikteki kıymetli evrakın değerlemesinde kullanılacağı öngörülmektedir. Kıymetli evrakın üzerinde yazılı olan değeri, kıymetli evrakın itibari değeri demektir. Nominal değer, objektif ve gerçekçi verilere dayanmaktadır.

6. *Vergi değeri*, 4751 sayılı Kanunun 1/B maddesiyle değişen Vergi Usul Kanunu'nun 268'inci maddesinde¹⁰⁷; vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29'uncü maddesine göre tespit edilen değeri olduğu belirtilmektedir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncü maddesinde vergi değerinin (a) bendinde; arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her

¹⁰⁷Vergi Usul Kanunu, 268. Madde, 4 Ocak 1961.

mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedel olduğu belirtilmektedir.

Aynı maddenin (b) bendinde ise vergi değerinin; binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedel olarak açıklanmaktadır.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmaktadır. 65 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 2015 yılına ait emlak (bina, arsa ve arazi) vergi değerleri ile asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak oran yeniden belirlenmektedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 9/b ve 19/b maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 49. maddesi (b) fıkrası hükmünce, arsa ve arazi takdirleri her 4 yılda bir yapılmakta ve takip eden yıldan itibaren geçerlilik kazanmaktadır. Tebliğe göre, mükelleflerin bina, arsa ve arazilerinin 2015 yılı vergi değerleri, 2014 yılı vergi değerlerinin, bu yıla ait yeniden değerlendirme oranında (%10,11) artırılması suretiyle hesaplanmaktadır¹⁰⁸.

7. *Rayiç bedel*, vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266'ıncı maddesinde; rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olarak tanımlanmaktadır. Burada hangi kıymetlerin rayiç bedelle değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmemiştir. Emlak Vergisi Kanunu ve Veraset ve İntikal Kanununun uygulanmasında, ölçüt olarak rayiç bedel baz alınmaktadır. Rayiç bedeli, ülkenin ekonomik gelişmişliğine, sosyal statüsüne, arz talep dengelerine, mülkün bulunduğu konuma, mülkün yeni olup olmamasına ve benzeri özellikler bağlılık arz etmektedir.

8. *Emsal bedeli ve ücreti*, vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesi hükmüne göre; emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değer dikkate alınmaktadır. Emsal bedeli sırasıyla aşağıdaki esaslara göre tespit edilmektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁸Vergi Usul Kanunu, 49. Madde, 4 Ocak 1961.

¹⁰⁹Vergi Usul Kanunu, 267. Madde, 4 Ocak 1961.

Birinci sıra, (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanmaktadır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şartı aranmaktadır.

İkinci sıra, (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli edilmektedir.

Üçüncü sıra, (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilmektedir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılmaktadır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmayacaktır. Birinci ve ikinci sıralardaki usullere göre emsal bedeli bizzat mükellefler tarafından hesaplanmaktadır. Emsal bedelinin bu usullere göre de tespitinin mümkün olmaması halinde emsal bedeli takdir komisyonunca takdir ve tespit edilmektedir. Takdir esasında ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir edilmektedir.

Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için yıpranma payları dikkate alınmak suretiyle yapılmaktadır. Takdir edilen bedellere mükellef itiraz edebilme imkanı bulunmaktadır. Mükellefin kendisinin emsal bedeli hesaplaması durumunda, tevsik edici belgeleri muhafaza etmesi gerekmektedir. Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın mahkemelerin re'sen biçtikleri değerler ve zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçmektedir.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunmaktadır. Bu madde hükmünün tetkikinden de anlaşılacağı üzere, emsal bedeli emtianın satış bedeli yerine geçecek bir ölçü mahiyetindedir. Bu sebeple emtianın maliyet bedelinin doğrudan doğruya emsal bedeli olarak kabulüne imkan bulunmamaktadır. Takdir esasına göre emsal bedeli tayin olunurken, emsal bedelinin bir satış bedeli mahiyetinde olduğu düşünülerek, takdirde kullanılacak verilerin satış fiyatına yaklaştırıcı nitelikte bulunmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Yönünden, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'inci maddesinde;

1. Bedelinin ne olduğunun bulunmasının veya bilinmesinin mümkün olmadığı işlemler ile bedelin paranın dışında mal, hizmet ve fayda sağlayıcı değerlerden oluşması durumunda matrah, işlemin mahiyeti esas alınarak emsal bedeli yada emsal ücreti olduğu,

2. Emsal bedeli ve emsal ücretinden daha düşük bir değerde bedelin olduğu, mükellef tarafından da düşüklüğün nedeninin açıklanmasının mümkün olmadığı durumlarda da, matrahın tespitinde emsal bedelin veya emsal ücretin esas alınmakta olduğu,

3. Vergi Usul Kanunu hükümlerine dayanarak emsal bedeli ve emsal ücreti tespitinin yapıldığı

4. KDV'nin uygulamasında emsal bedelin tayin edilmesinde genel yönetim giderleri ve genel giderlerden ürüne düşen payın bedele katılmasının zorunlu olduğu,

5. Serbest meslek faaliyeti sonucu hizmet bedelinin tespitinde mesleki teşekküllerce belirlenen tarifelerin olması halinde, hizmet bedelinin belirlenen tarifedeki ücret miktarından düşük olamayacağı hususlarına yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 261 maddesinde; değerlendirme, iktisadi kıymetin tür ve niteliğine göre, maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve emsal ücreti” ölçülerden biri ile yapıldığı hükmüne yer vermektedir¹¹⁰.

Envanter çıkarmanın amaçlarından birisi de ödenecek vergi matrahını belirlemek olduğundan varlıkların niteliklerine göre birçok değerlendirme ölçüsüne yer verilmektedir.

3.1.4. Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler

İktisadi kıymetin satın alınması sonucu satıcıya ödenen veya ödenmesi gereken bedel o satın alma bedeli olup, satın alma bedelinin gayrimenkulün maliyetine dahil edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Gayrimenkullerde satın alma bedelinden gayri aşağıda belirtilen giderlerde maliyet bedeline eklenmektedir¹¹¹.

1. *Makina ve tesisatta gümrük vergileri nakliye ve montaj giderleri:* Makina ve tesisat alımında ödenen gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin bu kıymetin maliyet bedeline dahil edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Maliyet bedeline

¹¹⁰Vergi Usul Kanunu, 261. Madde, 4 Ocak 1961.

¹¹¹http://suadiyedenetim.com.tr/mesleki_makaleler/h-enes-koc-1.pdf,
22.11.2014).

(Erişim Tarihi:

eklenmesi gerekli olan bu ödemelerin doğrudan gider yazılması imkanı bulunmamaktadır.

2. Var olan bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsasının tesviye işlemlerine ilişkin giderleri: Vergi Usul Kanunu'nun 271'inci maddesinde; "inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçeceği hükmüne yer vermektedir¹¹². Binaların işletme tarafından inşa edilmesi durumunda bunlar için yapılan inşa ve imalat giderleri satın alma bedeli olarak değerlendirilmektedir. Satın alınan bir binanın veyahut da arsanın değerini artırıcı bir biçimde yapılan bilumum harcamalar da maliyete ilave edilmektedir.

*3. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile tapu harcı ve özel tüketim vergileri:*Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile tapu harcı ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbestlik hakkı tanınmaktadır. Emlak Alım Vergisi uygulamadan kaldırıldığından, bunun yerine tapu harcı dikkate alınabilmektedir.

Gayrimenkuller için kullanılan banka kredilerinin değerlendirme aşamasında neye göre veya nasıl değerlemeye tabi olacağı konusunda tereddüt hasıl olmaktadır. Konuya ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 163 ve 187 seri no'lu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalarda; gayrimenkul alımında kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farklarından, gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Kredi karşılığı gayrimenkul alınması durumunda değerlemenin yapıldığı güne kadar gelen faizler dikkate alınabilmektedir. Önemli bir hususa dikkat edildiğinde, ödenmiş faizin değil, işlemiş faizin maliyete eklenen gider olarak nazara alınmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesi hükmü gereği olarak gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedeli ile birlikte; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden doğan giderler, Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile tapu harcı ve özel tüketim vergileri de ilave edilebilmektedir¹¹³.

¹¹²Vergi Usul Kanunu, 271. Madde, 4 Ocak 1961.

¹¹³Vergi Usul Kanunu, 270. Madde, 4 Ocak 1961.

3.2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ BEYANI

Bu kısımda, gayrimenkul sermaye iradında tam mükellef, gayrimenkul sermaye iradında dar mükellef, beyannamenin ne zaman verileceği ve nereye verileceği, önce hazırlanmış kira beyanname sistemi, beyanın doldurulmasında dikkat edilecek hususlar, gayrimenkul sermaye iradı örnekleri, kiralamadan dolayı geliri olmasına karşın beyanname verilmemesi veya noksan ya da hatalı beyanname verilmesi, 2014 takvim yılında vergi tarifesi uygulaması, vergi ödeme usul ve esasları ve işyeri kiralarında stopaj yoluyla vergilendirme ve beyan konularına yer verilecektir.

3.2.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Tam Mükellef

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtildiği üzere; gayrimenkul sayılan mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu ve dolayısıyla mükelleflerin de gayrimenkul sermaye iradı mükellefi sayılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtildiği üzere; gayrimenkul sayılan mal ve hakların; sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu ve dolayısıyla mükelleflerin de gayrimenkul sermaye iradı mükellefi sayılmaktadır¹¹⁴.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde, mükellefin tanımı; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişi olduğu şeklinde yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre ise gelir vergisi mükelleflerinin gerçek kişilerden ibaret olduğu ve Türkiye'de ve Türkiye dışındaki ülkelerde elde ettikleri gelirlerinin tamamından vergilendirilen mükelleflerin tam mükellef oldukları, sadece Türkiye içinde elde edilen gelir üzerinden vergilendirilen mükelleflerin dar mükellef oldukları belirtilmektedir.

Gelir vergisinde tam mükellefiyetin tespiti için, ikametgah esası ve tabiyet esası olarak dikkate alınmaktadır. İkametgah esasında Türkiye'de yerleşmiş olma şartı aranmaktadır. Türkiye'de yerleşmekten kasıt, ikametgahın Türkiye'de olması veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de aralıksız olarak altı aydan uzun bir süre oturulması anlaşılmaktadır. Burada önemli husus altı aydan fazla oturulması süresinin takvim yılı içinde gerçekleşmesidir. Örneğin 01.08.2013 -01.05.2014 tarihleri arasında Türkiye'de ikamet eden bir gerçek kişinin gelir elde etmesi halinde, tam mükellef olarak vergilendirilmeyecektir. Oturma süresi altı ayı geçmiş ancak, takvim yılı nazara alındığından takvim yılı olarak altı ayı aşmadığı görülmektedir. Bu

¹¹⁴<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 28.12.2014).

durumda dar mükellef olarak vergilendirilecektir. Türkiye’de oturma süresinde geçici ayrılmaların bir etkisi bulunmamaktadır.

Uyruğu ne olursa olsun bir gerçek kişinin Türkiye’de yerleşme maksadıyla ikametgahının tespit edilmesi halinde, başka nitelik ve koşul aranmaksızın, bu gerçek kişinin Türkiye’de yerleştiği kabul edilmektedir. Geçici bir görevle Türkiye’ye gelme nedeni belli olan veya iş yapma maksadıyla ülkemize gelen yabancı uyruklulardan;

1. İlim ve fen ile uğraşanlar,
2. Uzman statüsünde olanlar,
3. Memur konumunda olanlar,
4. Basın ve yayın kuruluşlarına haber sağlayan muhabirler ve benzer durumda olanlar,
5. Eğitim amacıyla gelenler,
6. Tedavi, istirahat ve seyahat etme amacıyla gelenler,
7. Tutuklu veya hükümlü olmaları veya sağlık nedenleri ile zorunlu olarak ülkemizde bulunanlar,
8. Türkiye’de altı aydan uzun bir süre kalmış olsalar bile Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacağı ve bu nedenle tam mükellefiyet esasına tabi olmadıkları, vergi mevzuatı ile hüküm altına alınmaktadır¹¹⁵.

Resmi kurum ve kuruluşlara veya merkezleri ülkemizde bulunan kurum ve kuruluşlara bağlılık arz edecek şekilde bu kurum ve kuruluşlar adına dış ülkelerde ikamet eden vatandaşlarımız tabiiyet esasına göre tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Buldukları ülkelerde gelir elde etmeleri ve gelir vergisi ya da benzer bir vergilendirmeye tabi tutulmaları halinde, ilgili gelirleri için ülkemizde de vergiye tabi tutulmalarına gerek kalmayacaktır. Burada mükerrer vergilendirmeyi önlemek amaçlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelir vergisi mükelleflerinin gerçek kişilerden ibaret olduğu belirtilmekte ve ülkemizde ve dış ülkelerde gelirlerinin tamamı dikkate alınarak vergilendirilen mükellefler, tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Gelir vergisinde tam mükellefiyetin tespiti için, ikametgah esasına ve tabiiyet esasına göre dikkate alınmaktadır. İkametgah esasında Türkiye’de yerleşmiş olma şartı aranmaktadır. Türkiye’de yerleşmekten kasıt, ikametgahın Türkiye’de olması veya bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturulması anlaşılmaktadır. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese teşekkül ve

¹¹⁵<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.10.2014).

teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının tabiiyet esası gereği tam mükellef kabul edilmektedir.

3.2.2. Gayrimenkul Sermaye İradında Dar Mükellef

Gerek kişi olup Türkiye’de ikamet etmeyenler, Türkiye içinde sahip oldukları kazanç ve iratları dikkate alınarak, dar mükellef olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Dar mükellef gerçek kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmekte olup, yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye’de beyan etmeleri gerekmemektedir. Dar mükellefiyetten, ülkemizde ikametgahı olmayanlar ile sürekli bir şekilde bir takvim yılında Türkiye’de altı aydan daha uzun bir süre oturmayanlar anlaşılmaktadır. Yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye’de beyannamelerine eklemelerine gerekmemektedir.

Yurt dışında çalışan Türk işçileri dar mükellef kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmektedir. 210 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükmünce, yurtdışında oturma veya çalışma izni bulunan vatandaşlarımızın ikametgâhlarının, buldukları yabancı ülkede olduğu kabul edilmekte ve bunların dar mükellefiyet esaslarına göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenlerin tam mükellefiyet esasında vergilendirilmesine başlanmaktadır¹¹⁶.

Gelir vergisi mevzuatında sayılan gayrimenkullerin kiralınmasında elde edilmiş gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Belirli koşulları taşıması halinde gelir olarak vergilendirilmektedir.

Dar mükellefiyet kapsamında vergiye tabi tutulan mükelleflerin, Türkiye’de elde ettikleri gelirin tamamı tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira gelirlerinden ibaret olması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek yoktur. Yurt dışında yaşayan Türklerin, Türkiye’de tahsil ettikleri ve vergi kesintisine tabi tutulmuş işyeri kira gelirlerini, kira geliri tutarlarına bakılmaksızın Türkiye’de beyan etmelerine gerek kalmamaktadır. Kendisine ait işyerini, oğluna, kızına, eşine veya bir başkasına bedelsiz tahsis eden dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilenlerin, emsal kira bedeli esasına göre kira gelirlerini beyan etmeleri zorunludur.

Dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilecek yurt dışında çalışan veya oturan gerçek kişilerin ilgili takvim yılında konut kira gelirlerinin belirli bir haddi aşan kısmı beyana tabi olmaktadır. Bir takvim yılındaki konut kira gelirleri toplamı istisna sınırını aşmıyorsa, kira geliri beyan etmesi gerekmemektedir.

¹¹⁶http://www.alomaliye.com/2012/ozkan_aykar_dar_mukelleflerin.htm
29.11.2014).

(Erişim Tarihi:

Gerçek kişi olup Türkiye’de ikametgahı olmayanlar, dar mükellefiyet esası kapsamında vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyet esası uyarınca mükellef olanlar yalnız Türkiye’deki kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilmektedirler. Dar mükellefiyette anlaşılmaması gereken, ülkemizde ikametgahı olmayanlar ile sürekli bir şekilde bir takvim yılında Türkiye’de altı aydan daha uzun bir süre oturmamalarıdır. Yurt dışında çalışan Türk vatandaşları dar mükellef kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmektedir.

3.2.3. Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri

Gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, kira geliri elde ettikleri takvim yılına ilişkin gayrimenkul sermaye iradı beyannamelerini, takip eden yılın Mart ayının 1’inci gününden başlanarak 25’inci günü akşamına itibari ile beyan etmeleri gerekmektedir. Beyan edilme sürecinin son gününün hafta sonu tatiline veya herhangi resmi tatile denk gelmesi gibi bir durumda takip eden ilk iş günü mesai bitimine kadar beyan edilebilmesi imkanı tanınmıştır.

Vergi mevzuatına göre beyannamenin, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Mükellefin ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kabul edilmektedir¹¹⁷.

Beyanname; adi posta yoluyla veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmesi halinde, vergi dairesine ulaştığı tarihte, taahhütlü olarak posta vasıtasıyla gönderilmesi halinde ise zarfın üzerindeki postaya verilmiş tarihinde verilmiş sayılmaktadır. Takvim yılı içinde ülkeyi terk edenler, yurt dışına çıkma tarihinden önceki 15 gün içinde beyanname verme zorunlulukları bulunmaktadır. Ölüm halinde ise beyanname ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde mirasçılar tarafından verilmesi gerekmektedir. Mirasçılardan birisinin beyannameyi vermesi halinde, diğerlerinin beyanname verme sorumlulukları kalmamaktadır.

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler, istemeleri halinde vergi dairesinden alacakları kullanıcı kodu, parola ve şifreyi kullanmak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecekleri gibi elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları aracılığıyla da gönderebilme imkanı bulunmaktadır. Basit Usul mükellefiyeti olup, aynı zamanda gayrimenkul sermaye iradından da geliri bulunanlar, yıllık gelir vergisi beyannamelerini, gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi verilmesi gereken sürede vermektedirler.

¹¹⁷<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2014-31.aspx>, (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

3.2.4. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi

414 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”; 2011 ve müteakip takvim yıllarında sadece kira gelirinden dolayı gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin, bu iratlarına ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden doldurulup mükelleflerin onayına sunulan bir sistem olduğu belirtilmektedir. Aynı tebliğde, uygulamaya konulacak olan “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” ile gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak, vergi beyannamelerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde İdareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulması sırasındaki hataları asgari düzeye indirerek mükellef mağduriyetini önlemeyi ve vergiye gönüllü uyumu artırmayı, ayrıca vergi dairesinin, mükellefiyet kaydı, beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltmak suretiyle iş ve işlemlerini kolaylaştırmanın ve verimliliği artırmanın amaçlandığı hükmüne yer verilmektedir¹¹⁸.

Bankalar, tapu daireleri, sigorta şirketleri gibi kurumlardan elde edilen veriler üzerinden GMSİ beyannameleri, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından otomatik olarak doldurulmakta ve mükelleflerin onayına sunulmaktadır. Sistem, sicil, gayrimenkul, irat tür ve tutarı, gider türü, indirim, vergi kesintisi gibi beyannamede olması gereken tüm bilgilerin görüntülenmesi, doldurulması ve değiştirilmesi işlemlerinin kolay, hızlı ve kontrol edilebilir bir şekilde yapılması imkânı sağlamaktadır. Hesaplanmış olarak hazırlanmış, vergi hesaplama adımları ve tahakkuk bilgileri mükellefin onayına sunulmaktadır.

Zaman kaybı ve parasal maliyetleri azaltma ve vergiye tâbi gelirlerin vergi kanunlarına hâkim olamama veya ihmal gibi nedenlerle eksik ya da yanlış beyan edilmesi gibi riskler en aza indirmektedir. Mükellefiyet ile ilgili görev ve sorumlulukları kolaylaştıracak ve böylece gönüllü uyumun artırılmasına katkı sağlayacaktır. Kira geliri elde edenler, İnternet Vergi Dairesinde kendileri için hazırlanan beyannamenin elektronik ortamda onayladıkları anda, adlarına gayrimenkul sermaye iradından mükellefiyet tesisi yapılmış olup, tahakkuk otomatik olarak verilmektedir.

Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi'ne erişim ve uygulama hakkında detaylı bilgiye, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca oluşturulan “www.gib.gov.tr” internet adresi üzerinden ulaşılabilmektedir. Bu Sistemi kullanarak internet üzerinden beyannamenin onaylayıp gönderilmesi durumunda, ayrıca vergi dairesine gidilmesine gerek bulunmamaktadır. Onaylanıp gönderilen beyannamede sonradan

¹¹⁸http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf, (Erişim Tarihi: 22.12.2014).

bir hata yapıldığının fark edilmesinde, bu hatayı düzeltme beyannamesi ile düzeltilerek tekrar sistem üzerinden gönderilebilmektedir.

Anlaşma yapılan bankalara ya da bütün vergi dairelerine ödemeler yapılabilir. İnternet bankacılığı kullanarak ta vergi borcunun ödenmesi mümkündür. Sistem, kolay ve basit bir şekilde kullanılma amacıyla tasarlanmıştır. Bu bakımdan karmaşık vergi mevzuatı hükümleri mümkün olduğunca anlaşılır hale getirilmekte ve gerekli açıklamalara yer verilerek mükelleflerin herhangi bir uzmana ihtiyaç duymadan beyannamelerini kendilerinin gönderebilmeleri sağlanmaktadır.

“Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”; sadece kira gelirinden dolayı gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin, bu iratlarına ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden doldurulup mükelleflerin onayına sunulan bir sistemdir. “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” ile gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak, vergi beyannamelerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde İdareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulması sırasındaki hataları asgari düzeye indirerek mükellef mağduriyetini önlemek ve vergiye gönüllü uyumu artırmak, ayrıca vergi dairesinin, mükellefiyet kaydı, beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltmak suretiyle iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve verimliliği artırmak amaçlanmaktadır.

3.2.5. Beyanın Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar

Gayrimenkul sermaye iradından dolayı gelir elde eden mükellefler, ilgili takvim yılına ilişkin olarak beyannamelerini düzenleyerek, ikametlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine elden veya adi veya taahhütlü posta yoluyla verebilecekleri gibi “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” kullanılarak ta beyan edebileceklerdir¹¹⁹.

Gelir idaresi Başkanlığı tarafından hazırlanmış, kira geliri elde edenler için beyanname düzenleme rehberinde; kira gelirine konu gayrimenkul sayısının beşi geçmesi durumunda düzenlenecek ek föyde¹²⁰;

1. Beyanın bir suret doldurulması,
2. Büyük harfler kullanılarak mavi ya da siyah tükenmezle doldurulması,
3. Okunacak bir şekilde silmeden ve kazımadan tanzim edilmesine itina gösterilmesi gerektiği,
4. Rakamlar arasına herhangi bir işaret konulmaması gerektiği,
5. Romen rakamları ile sayıların yazılması gerektiği,

¹¹⁹http://www.nvi.gov.tr/Files/File/Mevzuat/Nufus_Mevzuati/5901_formlar/vat4a.pdf, (Erişim Tarihi: 22.11.2014).

¹²⁰ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf, (Erişim Tarihi: 27.10.2014).

6. Yazıların sol tarafa, sayıların ise sağ tarafa yanaşacak şekilde yazılması gerektiği,

7. Gelir beyanının “Tablo-4”, gayrimenkul adresine ilişkin 10 rakamlı numara yazılması gerektiği,

8. Gayrimenkulün hisseli olması halinde ortaklara ilişkin olarak, ortakların sahip oldukları pay oranları, adları-soyadları veya unvanları, vergi kimlik numaraları bölümlerinin doldurulmasına özen gösterilmesi gerektiği,

9. Elektronik olarak beyan edilen beyannamelerin <https://ebeyanname.gib.gov.tr> adresinde yer alan bilgilere göre doldurulması gerektiği açıklamalarına yer verilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradından dolayı gelir elde eden mükellefler, ilgili takvim yılına ilişkin olarak beyannamelerini düzenleyerek, ikametlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine elden veya adi veya taahhütlü posta yoluyla verebilecekleri gibi “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” kullanılarak ta beyan edebileceklerdir. Bu durumda beyannamelerini düzenlerken uymaları gereken kurallara, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanmış, beyanname düzenleme rehberinde yer verilmektedir

3.2.6. Gayrimenkul Sermaye İradı Örnekleri

4369 sayılı Kanununun 27'nci maddesiyle değişen Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesi hükmü gereğince; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın, 2014 yılı için 3.300- TL'si gelir vergisinden istisna edilmektedir. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılmayacaktır. Gayrimenkulünü konut olarak kiraya veren bir kişinin, aynı zamanda bir ticari ve zirai kazancı veya serbest meslek faaliyeti varsa, istisnadan yararlanması söz konusu olamayacaktır. İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanması imkansız bulunmaktadır. 2014 yılına ilişkin gelir ve iratların vergilendirilmesinde esas alınacak tutar 97.000 –TL olarak belirlenmiştir¹²¹.

Mesken ve işyeri kira gelirinin birlikte elde edilip beyan edilmesi durumunda, istisna sadece konut kira gelirine uygulanabilmektedir. İş yeri kira gelirlerinde beyan sınırını 2014 yılı için 27.000-TL olarak belirlenmektedir. İş yeri kira gelirleri üzerinden

¹²¹<http://emlakkulisi.com/gayrimenkul-sermaye-iradi-2014/227412> (Erişim Tarihi: 19.11.2014).

her ay %20 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan gelirlerin, 2014 takvim yılında elde edilen kira gelirleri gayri safi toplamının 27.000-TL'yi geçmemesi halinde, iş yeri kira gelirleri beyana dahil edilmeyecektir. Gelirlerin yıllık toplamı beyan sınırını aşıyorsa gelirlerin tamamı beyan edilmektedir. Mükelleflerin bu gelir unsuru dışında başka gelirleri de varsa, gelir vergisi kanununun 86'ncı maddesi gereğince, bu gelirlerin toplamı beyan sınırı ile mukayese edilmektedir.

Bir takvim yılı içinde elde ettiği, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı, beyanname verme sınırı olan 1.400 TL'yi aşanlar yıllık beyanname verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Diğer mal ve haklardan kira geliri elde edilmesinde beyanname verilmeyecektir. Eşler ve çocukların kira gelirleri ayrı beyanname ile beyan edilmektedir. Stopaj yolu ile kesilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilme imkanı bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen hususlara ilişkin olarak örneklere aşağıda yer verilmekte ve örneklerin açıklamaları yapılmaktadır¹²²;

Örnek 1: Ahmet YILMAZ 2014 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 23.000 TL işyeri kira geliri ve 19.000 TL mevduat faizi ile birlikte konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.100 TL kira geliri elde etmektedir.

Tablo-4 2014 Yılında Tamamı Tevkif Yoluyla vergilendirilmiş Kira Gelirleri

İşyeri Kira Geliri (Brüt)	23.000 TL
Konut Kira Geliri	3.100 TL
Mevduat Faizi	19.000 TL
Beyan Edilecek Gelir Tutarı	YOK
Damga Vergisi	45,30 TL

Örnek 2: Ömür Ulaş ÇELİK, dairesini 2014 yılında aylık 500 TL'den konut olarak kiraya vermesi sonucu yıllık 6.000 TL kira geliri elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 2.000 TL'dir. Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından gider olarak indirimleri mümkün olmayıp, sadece vergiye tabi hasılatlara isabet eden giderleri indirim konusu yapabilmektedirler. Bunun için toplam gider tutarının vergiye tabi hasılatlara isabet eden kısmının hesaplanması gerekmektedir. Vergiye tabi hasılatlara isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır.

$$\text{Vergiye Tabi Hasılat} = \text{Toplam Hasılat} - \text{Konut Kira Geliri İstisnası}$$

¹²² <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=548>, (Erişim Tarihi: 23.11.2014).

$$= 6.000-3.300$$
$$=2.700 \text{ TL}$$

İndirilebilecek Gider = Toplam Gider x Vergiye Tabi Hasılat

$$\frac{\text{Toplam Hasılat}}{6.000} = 900 \text{ TL}$$
$$= \frac{2.000 \times 2.700}{6.000}$$

Gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır;

Tablo-5 Gayrimenkul Sermaye İradı Beyannamesinin Hesaplanması

Gayrisafi İrat Toplamı	6.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	3.300 TL
Kalan (6.000-3.300)	2.700 TL
İndirilecek Gerçek Gider Tutarı	900 TL
Vergiye Tabi Gelir	1.800 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	270 TL
Damga Vergisi	45,30 TL

Aynı örneği Götürü Gider Yöntemine göre hesaplırsak, hesaplama aşağıdaki şekildedir.

$$\text{Vergiye Tabi Hasılat} = \text{Toplam Hasılat} - \text{Konut Kira Geliri İstisnası}$$
$$= 6.000-3.300$$
$$=2.700 \text{ TL}$$

$$\text{İndirilebilecek Gider} = (2.700 \times 0.25) = 675 \text{ TL}$$

Tablo-6 Vergiye Tabi Hasılatın Hesaplanması

Gayrisafi İrat Toplamı	6.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	3.300 TL
Kalan (6.000-3.300)	2.700 TL
İndirilecek Götürü Gider Tutarı	675 TL
Vergiye Tabi Gelir	2.025 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	303,75 TL
Damga Vergisi	45,30 TL

Görüldüğü üzere, her iki yöntemle göre yapılan hesaplama sonucunda hesaplanan vergiler farklı çıkmaktadır.

Örnek 3: Cemal SARI, 2014 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 12.000 TL ve işyeri olarak kiraya verdiği dairesinden ise 30.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 6.000 TL tevkifat yapılmaktadır. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmektedir.

Konut kira gelirinin istisnayı aşan tutarı ile işyeri kira geliri toplamı olan (8.700+30.000=) 38.700 TL, 2014 yılı için beyan sınırı olan 27.000 TL'yi aştığı için, tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de konut kira geliri ile birlikte beyan edilmesi gerekmektedir. Konut ve işyeri kira gelirinin birlikte elde edilip beyan edilmesi durumunda, istisna sadece konut kira gelirine uygulanmaktadır.

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Tablo-7 Mükellefin Kira Gelirine İlişkin Gelir Vergisinin Hesaplanması

Konut Kira Geliri	12.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	3.300 TL
Kalan	8.700 TL
İşyeri Kira Geliri	30.000 TL
Toplam Gayrisafi İrat (30.000+8.700)	38.700 TL
Götürü Gider (38.700x0.25)	9.675 TL
Vergiye Tabi Gelir (38.700-9.675)	29.025 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	5.396,75 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	6.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	0.00
İade Edilecek Gelir Vergisi	603.25 TL
Damga Vergisi	45,30 TL

Kesinti yoluyla ödenen vergi miktarı, hesaplanan vergi miktarından 603,25-TL tutarında daha fazla olduğundan, mükellefin ödenecek vergisi çıkmamış olup, fark olan 603,25-TL miktarı kadar mükellefe iade hakkı doğmaktadır.

Örnek 4: Özel bir firmada üst yönetici olarak çalışan ve aylık brüt 5.000 TL (yıllık: 5.000x12=60.000-TL) maaş alan Ali MUTLU, aynı zamanda mesken olarak kiraya verdiği üç adet konutundan yıllık 45.000 TL kira geliri elde etmektedir. Ali MUTLU 'nun yıllık toplam kazancı (60.000+45000) 105.000-TL olup mevzuata göre belirlenen 97.000-TL'yi aştığından, Ali MUTLU konut kirası nedeniyle beyanname verirken 3.300-TL'lik istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 5: Doktor olarak hastanede ücretli çalışan Kadir KARADAĞLI, 2014 takvim yılında brüt 80.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Ayrıca sahip olduğu

dairesinden 20.000 TL mesken kira geliri elde etmektedir. İşyeri olarak kiraya vermiş olduğu dükkanından 50.000 TL iş yeri kira geliri elde etmektedir. Bankadaki mevduat hesabına 12.000 TL faiz tahakkuk etmiştir. İşyeri kazancından 10.000 TL stopaj yapılmıştır. Götürü gider yöntemini seçen Bay (D)'nin kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tek işverenden alınan ücret ve banka mevduat faizi Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca beyanı söz konusu olmayacaktır. Kira kazançları toplamı ise 27.000 TL'yi aştığından beyan edilmesi gerekmektedir. Konut kira geliri 20.000 TL, işyeri kira geliri ise brüt 50.000 TL olarak beyana tabi olacaktır.

Diğer yandan Kadir KARADAĞLI'nın elde ettiği kazançların toplamı 162.000 TL olduğundan (80.000+20.000+50.000+12.000) ve 97.000 TL'yi aştığından konut istisnasından yararlanması mümkün değildir. İşyeri kira gelirleri üzerinden yapılan kesintiler ise hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.

Örnek 6: Bayan (D), sahibi bulunduğu işyerini 2014 yılında basit usul mükellefine kiraya vermiş olup, 4.000 TL işyeri kira geliri elde etmektedir. Basit usuldeki mükelleflerden elde edilen ve vergi kesintisi ile istisna uygulamasına tabi olmayan işyeri kira gelirlerinde, beyanname verme sınırı 1.400 TL'dir. Mükellefin, 4.000 TL tutarındaki işyeri kira gelirinin 2014 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.400 TL'yi aşması nedeniyle tamamı beyan edilmesi gerekmektedir. Götürü gider yöntemini seçen mükellefin kira gelirin'e ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Gayrimenkulünü konut olarak kiraya veren bir kişinin, aynı zamanda ticari ve zirai kazancı veya serbest meslek faaliyeti varsa, istisnadan yararlanması söz konusu olamayacaktır. Yani söz konusu kazançların yanında mesken kira geliri de varsa, mükellef 2014 yılı için belirlenen 3.300 TL tutarındaki mesken kira istisnasından yararlanması mümkün değildir.

Tablo-8 Gayrimenkul Sermaye İradı Örneği

İşyeri Kira Geliri	4.000 TL
Götürü Gider (4.000 x %25)	1.000TL
Vergiye Tabi Gelir (4.000 – 1.000)	3.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	450 TL
Damga Vergisi	45,30 TL

İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılmayacaktır. Gayrimenkulünü konut olarak

kiraya veren bir kişinin, aynı zamanda bir ticari ve zirai kazancı veya serbest meslek faaliyeti varsa, istisnadan yararlanması söz konusu olamayacaktır.

3.2.7. Kira Geliri Elde Edildiği Halde Beyanname Verilmemesi veya Eksik Beyan Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesi hükmü gereğince; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın, 2014 yılı için 3.300- TL'si gelir vergisinden istisna edilmektedir. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılmasının imkanı bulunmamaktadır¹²³.

Had olarak belirlenen istisnayı aşan hasılatın beyan edilmemesi ya da noksan bir şekilde beyan edilmesinin tespit edilmesi durumunda, istisna hükmünden yararlanılmayacaktır. İstisna konut (mesken) olarak kiraya verilen taşınmazlar için geçerli olduğundan, işyeri kira gelirinden mesken istisnası uygulanmayacaktır. Geçmiş takvim yıllarında kira gelirinden gelirleri olmasına rağmen, ilgili takvim yılına ilişkin gelirlerini, beyan döneminde beyan etmeyen veya eksik olarak beyan eden gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, bu gelirlerini Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi uyarınca pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak beyan edebilmektedirler. Bu durumda olan mükellefler hakkında vergi ziyayı cezasının kesilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ödemenin gecikmeye girmesi halinde her ay ve kesri için, 6183 sayılı Yasa'nın 51'inci maddesi hükmüne istinaden belirlenen gecikme zammı nispetinde pişmanlık zammı hesaplanmaktadır. Beyanname süresinde verilmediğinden VUK'un 352'inci maddesi hükmünce birinci derecede bir kat usulsüzlük cezası kesilmektedir. Kira geliri elde eden mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmeleri için; 5728 sayılı Kanunun 281 inci maddesiyle değişen Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde belirtilen¹²⁴;

1. Mükellefin durumu bildirmesinden önce konuya ilişkin olarak herhangi bir ihbarcı kişi tarafından resmi kurumlara dilekçe verilerek veya şifahen ihbar yapılması durumunda tutanak tutularak kanıtlanmak suretiyle ihbarda bulunulmamış olmasının gerektiği,

2. Verilen dilekçenin veya tanzim edilen tutanağın resmi olarak kayıt altına alınmaması gerektiği,

¹²³<http://www.emlaxell.com/emlak-haberleri/242-kira-gelirini-beyan-etmeyenler-veya-eksik-beyan-yerenlere-ceza-var-.html> (Erişim Tarihi: 30.11.2014).

¹²⁴Vergi Usul Kanunu, 281. Madde, 4 Ocak 1961.

3. Konuya ilişkin olarak verilen dilekçeden önce mükellef hakkında incelemeye yetkililerce incelemeye başlanılmaması veya hesaplarının takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerektiği,

4. Mükellefin hiç vermediği beyannamelerini, beyan edeceğini bildirdiği tarihten itibaren on beş gün zarfında vergi dairelerine tevdi etmesi gerektiği,

5. Noksan veya hatalı verilen beyannamelerin, mükellefin durumu bildirmesinden itibaren on beş gün içerisinde tamamlanma veya düzeltme yoluna gidilmesi gerektiği,

6. Hesaplanan vergi ve pişmanlık zammının haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerektiği” koşulları aranmaktadır.

Elde edildiği halde kiralamaya konu gelirin beyan edilmemesi durumunda, mükellefe birinci derecede iki kat usulsüzlük cezası salınarak takdir komisyonuna sevk edilip, takdir komisyonu tarafından re’sen tespit ya da takdiri yapılmaktadır. Komisyonca takdir edilmiş matrah veya matrah farkı üzerinden vergi ve vergi ziyai cezası hesaplanmaktadır. Vergi ziyai cezası, daha önce tarh edilen birinci derecede iki kat usulsüzlük cezası ile kıyaslanıp miktar itibariyle en ağır olanı uygulanmaktadır. Tahakkuk aşamasında, gecikmiş olan her ay için gecikme faizi hesaplanıp tahakkuk etmektedir

Tahakkuk edilen vergi, ceza ve gecikme faizi için tahakkuk tarihi itibari ile bir ay vade tanınmaktadır. Vade süresi içerisinde verginin ödenmemesi halinde her bir ay için ayrı ayrı gecikme zammı hesaplanmaktadır. Ay kesirlerine isabet edilmesi halinde ise, gecikme zammı günlük olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda ödeme emri tanzim edilerek cebri tahsilata başlanılmaktadır.

Geçmiş takvim yıllarında kira gelirinden gelirleri olmasına rağmen, ilgili takvim yılına ilişkin gelirlerini, beyan döneminde beyan etmeyen veya eksik olarak beyan eden gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, bu gelirlerini Vergi Usul Kanunu’nun pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak beyan edebilmektedirler. Bu durumdaki mükellefler hakkında, Vergi Usul Kanunu’nun ilgili maddeleri hükümlerince vergi ziyai cezasının kesilmesi söz konusu olmayacaktır.

3.2.8. 2014 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi

285 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tabloda belirtilmektedir¹²⁵.

¹²⁵<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413> (Erişim Tarihi: 11.12.2014).

Tablo-9 2014 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi

11.000 TL'ye kadar	% 15
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, (ücret gelirlerinde 97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL), fazlası	% 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL, (ücret gelirlerinde 97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL), fazlası	% 35

Gelir Vergisinde esas alınan tarife artan oranlı bir vergi oranı tarifesidir. Mükellefin ödeme gücü ilkesi dikkate alınarak ekonomik yaklaşım içinde değerlendirilmektedir. Ödeme gücüne uygun bir vergileme, vergi adaleti veya sosyal adalet gibi ahlaki, sosyal ve hukuki bir kavramları kapsamaktadır. Genel anlamıyla, vergi adaleti ilkesi doğrultusunda, az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınması gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır. Vergi oranı, vergi tarifesinin temel ve sayısal unsurunu oluşturmaktadır. Vergiyi hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan oran olarak tanımlanmaktadır. Vergi oranları, matrahla göre düz oran, artan oran ve azalan oran şeklinde olabilmektedir.

Gelir vergisi tarifesi, düşük ve orta gelir gruplarının korunması, yüksek gelirli gruplarda vergi yükünün arttırılması koşulu ile vergi adaletine uygun hale getirildiği düşünülmektedir. Artan oranlı bir vergi tarifesi ile gelir vergisi mükellefleri için düşük bir orandan başlatılan ve belirli tutara kadar olan gelirler için daha etkin miktar ve şekilde vergi alınması hedeflenmektedir.

3.2.9. Verginin Ödenmesi

Gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerin, ilgili takvim yılına ilişkin beyannamelerini, beyanname verme süresi içerisinde beyan etmeleri halinde, yarısı Mart ayında ve kalan yarısı da Temmuz ayında iki eşit taksit halinde ödenmektedir¹²⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 111'nci maddesinde; verginin mevzuatlarda belirtilen sürelerde ödendiği, ödeme süresinin son günü verginin vade tarihi olduğu, 15, 17 ve 342'ci maddelerinin uygulanması dolayısıyla sürenin uzaması halinde ise vadenin uzayan sürenin bittiği gün olduğu, beyannamenin posta aracılığıyla gönderilmesi halinde, beyan edilen vergi tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenmesi gerektiği ve 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak

¹²⁶<http://muhasebedersleri.com/butce-vergi/vergi-hukuku.html>, (Erişim Tarihi: 23.11.2014).

bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içinde yeni ödeme günü belli etmeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu ve bu şekilde belli edilen günlerin verginin vadesi yerine geçtiği hususlarına yer verilmektedir. Aynı Kanunun "Özel Ödeme Zamanları" ile ilgili olarak 112'inci maddesinde aşağıdaki yer verilmektedir¹²⁷;

1. Tarh şekli; re'sen, ikmalen yada idarece olan vergilerin taksit sürelerinden önce tahakkuk etmesi halinde belirtilen taksit sürelerinde ödenmesi gerekmektedir. Belirtilen taksit sürelerinin tamamının veya bir kısmının geçtikten sonra tahakkuk etmesi halinde ise, geçen taksitler tahakkuk tarihi itibari ile bir ay zarfında ödenmektedir.

2. Ölüm veya memleketi terk gibi nedenlerle mükellefiyetin kalkması halinde, beyannameye dayanarak tarh edilen vergilerde ödeme, beyannamenin verilme süresi içerisinde yapılmaktadır. Mükellefin, bu süreden sonra vadesi gelmemiş ödenmemiş vergilerinin de aynı sürede tahsil edilmesi gerekmektedir.

3. Ölüm veya memleketi terk ve benzeri gibi nedenlerle mükellefiyetin kalkması halinde, re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergilerde ödeme tahakkuk tarihi itibari ile bir ay zarfında yapılmaktadır.

4. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir.

3.2.10. İşyeri Kiralarında Stopaj Yoluyla Vergilendirme ve Beyan

Kiralamaya konu olan mal ve hakların sahiplerinin gelir vergilerinde mahsup edilmek üzere; kiracı tarafından, kira ödemesi sırasında vergi kesintisi yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan gayrimenkul sermaye iradına konu mal ve haklar, gerçek kişiler veya Kanun'da sayılan bazı kurumlar tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kurumlar, gerçek kişilere yaptıkları işyeri kira ödemeleri üzerinden yaptıkları kesintiler, gerçek kişilerin bu gelirlerini beyan etmesi durumunda, beyannameye hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebilmektedirler. Gayrimenkulün ticari işletmeye kayıtlı olması durumunda ise, kiralanması söz konusu olduğunda ödenen kiralardan tevkifat yapılmasına imkan tanınmamaktadır. Gerçek kişiler tevkifat yapmak zorunda olmadıklarından, gerçek

¹²⁷Vergi Usul Kanunu, 111. Madde, 4 Ocak 1961.

kişilerin birbirlerine konut kiralamalarına ilişkin ödenen kiralar üzerinden stopaj yapılmamaktadır. Gayrimenkulün hem konut, hem de işyeri olarak kullanılıyor olması durumunda, bu gayrimenkul için ödenen kira bedelinin tamamı üzerinden tevkifat yapılması gerektiği gerekmektedir.

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralınması mukabili yapılan ödemelerde gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir. Vakıflar Genel Müdürlüğüne yönetilen ve temsil edilen mazbut vakıflara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Mazbut vakıflar dışındaki tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Burada derneğin kamuya yararlı dernek olması ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bir vakıf olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında kiraya ilişkin olarak yapılan ödemelerde gelir vergisi kesinti yapılması söz konusu olup, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmaması önem arz etmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemlerinde, kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması zorunlu bulunmaktadır. Tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kurumlar, gayrimenkulleri kiralamaları halinde, ödedikleri kira bedelleri üzerinden % 20 oranında tevkifat yapmaktadırlar. Kira bedeli üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisi, izleyen ayın 23'üncü günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilip, aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmektedir.

Kiralamaya konu olan gayrimenkul mal ve hakların sahiplerinin gelir vergilerinde mahsup edilmek üzere; kiracı tarafından, kira ödemesi sırasında ödenen kiranın %20'si oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Yapılan gelir vergisi kesintisi, izleyen ayın 23'üncü günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilip, aynı ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmektedir.

3.3. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Bu kısımda, faizsiz para, kirasız ev hali ve ev pansiyonculuğu konularına yer verilecektir.

3.3.1. Faizsiz Para, Kirasız Ev Hali

104 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde düzenlemeye göre; 'Para faizsiz ev kirasız" deyimi bir kimsenin (kiracının) evinde oturduğu ev sahibine borç para vermesi ve karşılığında faiz almaması, buna karşılığında borç verenin ev sahibine kira

ödememesi şeklindeki sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Nakdi sermayenin kullanılmasına karşılık, borçluya ait evde kirasız oturulması şeklinde yapılan anlaşmalar muvazaalı işlem olarak kabul edilmektedir. Nakdi sermaye sahibi, kiraladığı evin kirasına karşılık faiz alarak ev sahibine borç para vermekte, bu durumda ev sahibi de evini kiraya vermiş olup karşılığını nakit olarak tahsil etmektedir. Borç veren, nakdi sermaye karşılığında faiz elde etmekte, evlerini kiralayanlar da karşılığında kira geliri elde etmektedir¹²⁸.

Ev kirasız, para faizsiz verilmesi hallerinde karşılıklı olarak menfaat sağlanmaktadır. Maddi delillere göre tespit yapılıp yapılmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Buna göre her iki tarafın da Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca mükellefiyetlerinin tesisi, vergilendirme döneminin de ipoteğin devam ettiği müddete göre tayin edilmesi, faiz ve kira miktarının ise, çevrenin hayat şartlarına, ekonomik bünyesine, kredi ve kira piyasasına göre karşılıklı olarak takdir edilmesi gerekmektedir.

Evini kiraya veren kişi GVK'nin 73'üncü maddesi uyarınca, gayrimenkulün emsal kira bedeli tutarında kira geliri elde etmiş sayılmaktadır. Böylece, evini bedelsiz olarak borç aldığı şahsa tahsis eden kimsenin gayrisafi irat tutarında sağladığı kira hasılatı kendisi için gayrimenkul sermaye iradı, borç para veren kimse için de menkul sermaye iradı kabul edilmesi gerekmektedir¹²⁹.

3.3.2. Ev Pansiyonculuğu

103 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre; bazı turistik yerlerde halkın, turistlerin taleplerine karşılık vermek üzere, evlerinin tamamını veya bir kısım odalarını, möbleli veya möblesiz olarak, yatak başına veya odabaşına göre bir ücret karşılığında turistlere kiraya vermektedirler. Bu suretle elde ettikleri gelirlerin yapılan iş pansiyonculuğu kabul edilmek suretiyle ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmakta veya gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirildiği gözlenmektedir. İç ve dış turizmde canlılık kazanmasıyla artan turist trafiği, konaklama tesislerinde büyük ölçüde yer sıkıntısına neden olmaktadır. Turizm Müesseselerine Ait Vasıflar Yönetmeliği'ne göre; pansiyon, tamamı veya bir kısmı nispeten devamlı ikamete elverişli ve istenildiğinde iâşe ihtiyacını karşılayan konaklama tesisleri şeklinde tanımlanmaktadır¹³⁰.

Pansiyonlar genel olarak; Turizm Müessesesi Belgesini haiz pansiyonlar ve Turizm Müessesesi Belgesini haiz olmayan pansiyonlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

¹²⁸<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm> (Erişim Tarihi: 18.11.2014).

¹²⁹ Gelir Vergisi Kanunu, 73. Madde, 1 Ocak 1998.

¹³⁰<http://teftis.kulturturizm.gov.tr/TR,14896/ev-pansiyonculugu-egitimi-kursu-yonergesi.html> (Erişim Tarihi: 11.12.2014).

Turizm Müessesesi Belgesini haiz pansiyonlar da, sözü edilen yönetmelikte, vasıfları itibariyle; 1'inci Sınıf Turistik Pansiyonlar, 2'nci Sınıf Turistik Pansiyonlar ve Turistik Ev Pansiyonlar olarak değerlendirilmektedir. Turizm müessesesi belgesini haiz olup, 1 ve 2'nci sınıf turistik pansiyon veya turistik ev pansiyon vasfını taşıyan müesseselerin işletilmesinden elde olunan kazançlar ticarî kazanç olarak kabul edilmekte ve ticarî kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümler gereğince gerçek veya götürü usulde vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Turizm müessesesi belgesini haiz olmamakla beraber ekseri genelde aile işletmesi şeklinde faaliyette olan pansiyonlardan elde olunan kazançlar da, ticarî kazanç olarak vergilendirilmektedir. Turistik yerlerde evlerinin tamamını veya bir kısım odalarını, turizm mevsiminde, turistlere möbleli veya möblesiz olarak, yatak başına veya odabaşına göre ve bir ücret karşılığı olarak kiraya veren kimselerin elde ettikleri iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bir takvim yılında elde edilen gayrimenkul sermaye iradının, 5.000 TL'yi aşmaması halinde vergiye tabi tutulmaması gerekmekte, aşması halinde ise tamamının teklif yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olanlar ile gelirleri bu kimseler tarafından beyan edilecek olanlar, 5.000 TL'lik istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı, 5.000 TL'yi aşan kimselerin, bu iratlarını, Gelir Vergisi Kanununu hükümleri uyarınca yıllık beyanname ile, ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Turistik yerlerde evlerinin tamamını veya bir kısım odalarını, turizm mevsiminde, turistlere möbleli veya möblesiz olarak, yatak başına veya odabaşına göre ve bir ücret karşılığı olarak kiraya veren kimselerin elde ettikleri iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.4. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Bu kısımda, gayrimenkul sermaye iradında amortisman uygulaması, gayrimenkul sermaye iradında amortisman uygulamasında karşılaşılan sorunlar, veraset yoluyla veya ivazsız suretle iktisabı gerçekleşen gayrimenkullerde amortisman uygulaması, gayrimenkul onarımı niteliğini aşan harcamalar, götürü usulden gerçek usule geçildiği zaman amortisman süresi, gayrimenkulün vergilendirme dönemi içerisinde elden çıkarıldığı durumlarda amortisman uygulaması ve gayri safi hasıllardan gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'inin indirimi ile amortisman uygulaması aynı zamanda uygulanabilir mi? konularına yer verilecektir.

3.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Amortisman Uygulaması

GVK'nın 74'üncü maddesinin birinci fıkrasında; safi iradı tespit etmek için, aynı Kanunun 21'inci maddesi hükmünce istisna edilmiş olan gayri safi hasıllata denk gelenler hariç tutularak, gayri safi hasıllattan Kanun'da 11 bent olarak düzenlenen giderlerin indirilebileceği belirtilmektedir¹³¹.

Aynı maddenin 6'ncı bendin hükmüne göre ise, kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanların gayrimenkul sermaye iradı safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Amortisman tabi değer, biliniyorsa ise maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değerine göre belirlenmektedir.

Uygulama amortisman nedeniyle ortaya çıkan bazı sorunlar, gayrimenkul sermaye iradı safi tutarının tespitinde indirilecek olan amortisman tutarını etkilemektedir

3.4.2. Veraset Yoluyla veya İvazsız Suretle İktisabı Gerçekleşen Gayrimenkullerde Amortisman Uygulaması

Gayrimenkul sermaye iradı tespitinde gider olarak dikkate alınacak amortisman konusunda iktisap edilmiş bulunulan gayrimenkulün veraset yoluyla veya ivazsız olarak iktisap edilmesi hususu önem arz etmektedir¹³².

Veraset yoluyla veya ivazsız bir suretle iktisap edilen gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların amortisman tutarının, hangi değer üzerinden hesaplanacağı ve amortisman süresinin nasıl tespit edileceği önemli bir sorun teşkil etmektedir.

Ölen kişinin veya ivazsız intikali gerçekleştiren şahsın bu kapsamdaki vergi mükellefiyeti artık sona ermektedir. İktisaptan sonra hukuken üçüncü bir kişinin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında mükellefiyeti başladığından dolayı amortisman süresinin yeniden başlaması gerekmektedir.

3.4.3. Gayrimenkul Onarımı Niteliğini Aşan Harcamalar

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinde, gayrimenkulün ekonomik değerinin artırılması için gayrimenkulün genişletilmesi, tadilatı veya eklemeler yapılmasında harcanan giderlerin onarım gideri sayılmayacağı belirtilmektedir. Bu açıklamaya göre; gayrimenkul niteliğindeki mal veya haklar dolayısıyla yapılan ve onarım amacını aşan nitelikteki harcamalar gider olarak gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ancak, gayrimenkulün değerini sürekli

¹³¹Yılmaz Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2002, ss. 48-50.

¹³²http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/137_2.pdf (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

nitelikte artıran veya gayrimenkulü genişletici nitelikteki bu harcamalar, GVK'nın 74'üncü maddesi1'inci fıkrasının 6'ncı bendi kapsamında amortisman yoluyla gider olarak dikkate alınabilmektedir¹³³.

Maliyet bedelinin tanımına Gelir Vergisi Kanunu'nda yer verilmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 262'inci maddesine göre; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetleriyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderler olarak tanımı yapılmaktadır. Bir gayrimenkulün iktisadi kıymetinin devamlı nitelikte artırılması ancak o gayrimenkulün kullanım süresinin uzamasına bağlıdır. Söz konusu gayrimenkulün kullanım ömrüne etki etmemekle birlikte, kullanım ömrü boyunca sağlayacağı yararı artabilmektedir. Örneğin, bir aracın motorunun yenisiyle değiştirilmesi aracın kullanım ömrünü uzatmaktadır. Aynı aracın lastiklerinin yenisiyle değiştirilmesi ise söz konusu aracın kullanım ömrünü uzatmamaktadır. Ancak kullanım süresine bağlı olarak sağlayacağı yararı artırmaktadır.

GVK'nun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının 7'inci bendinde; gayrimenkul dolayısıyla kiraya verenin yapmış bulunduğu onarım harcamaları vergiye tabi gayrimenkul sermaye iradının tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği hükmü yer almaktadır¹³⁴.

3.4.4. Götürü Usulden Gerçek Usule Geçildiği Zaman Amortisman Süresi

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerince mükellefler, gelir vergisine tabi gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gerçek veya götürü gider yöntemini usullerinden birini uygulamada seçmede serbeslik hakkına sahiptirler. Götürü gider yöntemini uygulayan mükelleflerin, tekrar gerçek usule göre beyana tabi gayrimenkul sermaye iradı tutarını hesaplamaları halinde, amortisman tutarını nasıl tespit edecekleri hususunda tereddüt hasıl olmaktadır¹³⁵.

Gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, bazen ilk kiralama işleminin yapıldığı vergilendirme döneminde, bazen de sonraki vergilendirme dönemlerinde doğrudan götürü gider usulünü safi iradın tespiti tercih edebilmektedirler. Bundan dolayı, mükelleflerin götürü gider usulünü seçtikleri süre içerisinde, iradın kaynağı niteliğindeki gayrimenkul üzerinden amortisman ayıramayacaktır. VUK'nun amortisman uygulamasına ilişkin olarak 313'üncü maddesinde; iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılması temel olarak bu kıymetlerin kullanılması, yıpranması veya kıymetten düşmesi gerekçelerine dayandığı belirtilmektedir.

¹³³http://www.muhasabetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=1336 (Erişim Tarihi: 17.12.2014).

¹³⁴ Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

¹³⁵http://www.muhasabetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=1296 (Erişim Tarihi: 11.12.2014).

Kullanma veya yıpranma fiilleri bulunmasa dahi, kıymetten düşme gerekçesi onun yerine geçerek amortisman süreci kaldığı yerden devam etmektedir. Amortisman müessesesi bir bütündür ve hukuken kazanç tespit yöntemin farklı olması bu bütünlüğü ortadan kaldırmayacaktır¹³⁶.

Gayrimenkul sermaye iradının tespiti esnasında götürü usul kullanıldığı dönemlere ilişkin amortisman süresi fiilen işlemiş kabul edildiğinden daha sonra gerçek usulün tercihi esnasında kalan amortisman süresi uzatılmayacaktır.

3.4.5. Gayrimenkulün Vergilendirme Dönemi İçerisinde Elden Çıkarıldığı Durumlarda Amortisman Uygulaması

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde amortisman uygulamasında gayrimenkulün dönem içerisinde elden çıkartıldığı durumlarda, amortismanın hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda da tereddüt hasıl olmaktadır¹³⁷.

VUK'nun 320'inci maddesinde; her yılın amortismanının sadece o yıl için dikkate alınabileceği hüküm altına alınmaktadır. Vergi mevzuatında gün esasına göre amortisman hesaplanması sadece GVK'nun 43'üncü maddesinde hüküm altına alınmaktadır. Gerçek usulün uygulandığı durumlarda gayrimenkulün elden çıkartıldığı döneme kadar işlemiş bulunan sürenin amortisman hesaplanması sırasında dikkate alınması gerekmektedir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmayacaktır. Örneğin, bir iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün beş yıl olduğu kabul edilsin ve üç yıl bir firmanın aktifinde kaldıktan sonra satılarak veya ivazsız şekilde başkasına devrolması halinde, iktisadi kıymeti iktisap eden için, amortisman süresi yeniden başlamayacak, kaldığı süre kadar(yani iki yıl) devam amortisman uygulamasına devam edilecektir. Amortisman uygulanması gereken herhangi bir yılda amortisman ayrılmaması halinde de amortisman süresi uygulanmaktadır.

Amortisman uygulamasında, amortismanın her hangi bir yılda işleme tabi tutulmaması ya da belirlenen ilk orandan daha aşağı bir oranda işleme tabi tutulması durumunda amortisman için belirlenen sürenin uzatılması söz konusu olmayacaktır.

GVK'nun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının 4'üncü bendinde; gayrimenkul sermaye iradı sahipleri tarafından kiraya verilmesinde, kiralamaya konu mal ve hakların iktisabında yapılan borçlanma faizleri ile iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık

¹³⁶ Vergi Usul Kanunu, 313. Madde, 4 Ocak 1961.

¹³⁷ <http://www.alomaliye.com/2014/ali-cakmakci-gayrimenkul-iradi-acisindan-amortisman.htm> (Erişim Tarihi: 28.12.2014).

süreç dikkate alınarak iktisap edilen bedelin %5'i gayrisafi irattan gider olarak indirim konusu yapılabileceği hükmü yer almaktadır¹³⁸.

İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanacak olup, indirilmeyen kısım ise GVK'nun 88'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalılığı sayılması mümkün değildir. Burada izah edildiği üzere, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri tarafından konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkul için gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5'inin gayrisafi irattan gider olarak indirilebilmektedir.

Bu uygulamanın safi iradın tespiti esnasında yapılan amortisman uygulamasına ilave olarak ortaya konmaktadır. Amortisman uygulaması gayrimenkul sermaye iradı kapsamında olan tüm mal ve haklara tanınmış olmasına rağmen, gayrimenkulün iktisap edilen bedelin %5'i tutarındaki indirim yalnızca mesken kiralalarında uygulanabilmektedir. GVK 'nun 74'üncü maddesinde de her iki tür giderin safi iradın tespiti sırasında indirimi hususunda herhangi bir sınırlama getirilmemektedir. Gayrimenkul iktisap bedelinin %5'lik indirimi, yalnızca ilgili gayrimenkul vergilendirmesinde uygulanabilmektedir. İndirime konu olmayan miktar gider fazlalılığı sayılmadığından dolayı mükelleflerin, safi iradın tespiti esnasında öncelikle gider sınırlaması bulunmayan amortisman gibi diğer giderleri dikkate almalarında fayda görülmektedir¹³⁹.

¹³⁸ <http://tayarates.com.tr/mg.php?sn=864>, (Erişim Tarihi: 30.12.2014).

¹³⁹ Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi alacağını güvence altına almak, verginin en az masrafla kolayca tahsilini sağlamak ve vergilemeyle ilgili şekli ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini temin etmekle mümkündür. Gayrimenkul sermaye iradı kavramı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde hüküm altına alınan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazanç ve iradlara bağlı gelirleri ifade etmektedir. Gayrimenkullerin alım satımından sağlanan kazançlar ise "değer artış kazancı" olarak vergiye tabi tutulurlar. Bu nedenle gayrimenkullerin alınıp satılmasından elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmez.

Değerleme, taşınmazın belirtilen tarihteki imar durumu, konumsallığı, zeminin sağlamlığı veya çürüklüğü, inşaatın yapısallığı, gelirselle durumu, ulaşım imkanları, alt yapısı, parsellerin büyüklüğü gibi değeri etkileyen faktörler dikkate alınarak parasal değerlere ulaşılır. Kayıt dışı ekonomi başarılı bir şekilde minimize edilerek ülke gelirinin maksimize edilmesi, fiyatlarının izlenmesi, piyasanın açık ve güvenilir olması, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, özelleştirme kapsamına alınması, toplu ve planlı şehirleşmenin hedeflenmesi gayrimenkul değerlemesinde önem arz etmektedir. Ülkemizde gayrimenkul değerlemesinin daha uygun düzenlemenin yapılabilmesi için kimler tarafından ve nasıl yapılacağı, tapu siciline kaydının doğru yapılması, muhasebe kayıtlarının zamanında ve yerinde işlenmesi için hukuksal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Gayrimenkul hukukunda genel kabul görmüş husus, bir gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkının tapu sicil kütüğüne tescil edilmesidir. Tescile gerek olmayan iktisap şekilleri Türk Medeni Kanununda belirtilmiştir. Bunlar; miras yoluyla, işgal etme, kamulaştırma, cebri icra ve mahkeme ilamı şeklinde olabilmektedir. Özel hukuk alanı içerisinde özellikle sözleşmeler ayrı bir öneme sahiptir. Sözleşmelerin ekonomik ve sosyal çıkarları maksimum düzeyde koruyacak şekilde hazırlanması, anlaşmazlık durumunda oluşabilecek muhtemel sonuçların önceden kestirilmesi, değerlendirilmesi ve uygulanması sürecindeki hukuki takibi mümkün olmaktadır.

İndirim konusu yapılabilecek katkı payı ve prim toplamı, asgari ücretin yıllık tutarını ve ödeme yapılan aydaki ücretin % 15'ini aşmaması gerekmektedir. Asgari ücretin yıl içerisinde değişmesi halinde, değişim miktarı indirim tutarında dikkate alınmaktadır.

Gelir Vergisi Matrahının tespitinde, mükellefin şahsına münhasır olmak üzere, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olması şartıyla eğitim ve sağlık harcamalarının beyannameden indirilmesi mümkün olmaktadır. Söz konusu harcamalar Türkiye'de yapılmalıdır. Mutlaka gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi

gerekmektedir. Genel olarak vergi mevzuatlarına bakıldığında; bazı bağış ve yardımların beyan edilen gelirin belli bir oranında indirim konusu yapılabilmekte olduğu, bazı bağış ve yardımların ise gelirin tamamı kadar indirim konusu edilebildiği görülmektedir. Okullar, öğrenci yurtları, sağlık alanındaki tesisler ve öteki tesisler, mülki idare amirlerinin izniyle ve denetimlerinde yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından denetlenen yaygın olarak dini eğitim verilmiş olan tesisler ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezlerine yapılan her türden bağışları ve yardımların tamamı sınırsız ve limitsiz olarak matrah hesaplanmasında indirime konu olabilecektir.

Gıda bankacılığı sisteminde; bağışı kabullenecek olan dernek ve vakıf niteliğindeki kuruluşların, kuruluş amaçlarının; kuruluş aşamasında veya daha sonraki dönemlerde tüzük ya da senetlerinde ihtiyaç sahiplerine gıda bankacılığı kapsamında olan gıda yardımında bulunulmasına ilişkin olması hususuna yer verilmesi gerektiği belirtilmelidir. Bağış ve yardım, kanun da sayılan kişilere ancak makbuz karşılığında yapıldığında gelirden indirim konusu yapılabilmektedir. Yapılan bağış karşılığında makbuz alınmaması halinde elde edilen gelirden indirimi konusu yapılması mümkün değildir. Sözleşmede yer vermek ve emsaline uygun olmak şartıyla yapılan nakden veya aynen sponsorluk harcamalarının; amatörce yapılan spor branşları için tamamı, profesyonelce yapılan spor branşları için % 50'si, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının saptanmasında gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir.

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları kapsamaktadır. Harcamaların Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olmalıdır. Bu indirimin uygulanması ile ilgili usul ve esaslarına göre belirtilen amaçlara yönelik faaliyetlerden olması gerekmektedir. Yeni teknolojik bulgulara ve bilgilere yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ü Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında gelirden veya kurum kazancından indirilebilmektedir.

Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum kazancından, gelir vergisi mükellefleri tarafından gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerinden indirilebilmektedir. İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz mukabili nakit olarak yapılmış olan bağış ve yardımlar sınırsız ve limitsiz olarak gelir

matrahından indirim konusu yapılmaktadır. Finansmana erişim sıkıntısı çeken erken aşama şirketler için yeni bir finansal enstrüman oluşturulması, bu piyasada belirli bir davranış kültürünün ve etik kuralların hakim kılınması ve profesyonelliğin artırılması, Bireysel Katılım Yatırımcısı Sisteminin kurumsallaştırılarak girişimcilerin güven duyacağı bir finans piyasası haline getirilmesi, Bireysel Katılım Yatırımcısı Sistemi yatırımlarının devlet destekleri ile cazip hale getirilmesi amaçlanmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılâtın Kanunda belirtilen miktarı gelir vergisinden istisna olmaktadır. İstisna olarak belirlenen haddin üzerinde hâsılâtı olup ta, bu hasılâtın beyan edilmemesi ya da noksan beyanı durumunda istisna hükmünden yararlanılmayacaktır. İstisna konut (mesken) olarak kiraya verilen taşınmazlar için geçerli olduğundan, işyeri kira gelirinden mesken istisnası uygulanmayacaktır.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanması imkansız bulunmaktadır. Bir kişinin birden fazla meskeni bulunması halinde, bunları mesken olarak kiraya vermesi durumunda, hepsine ayrı ayrı değil, hepsinden elde edilen gelir toplamına ancak bir defa istisna uygulanmaktadır. Mirasın paylaşılmamış olması halinde, her mirasçı istisna hükmünden ayrı ayrı yararlanmaktadır. İstisna tutarı kişiye özgü olup, kiraya verilen binanın hisseli olması halinde elde edilen gelir, hisse sahiplerine hisseleri oranında bölüştürülecek ve her bir gerçek kişi için ayrı ayrı istisna tutarı dikkate alınmaktadır.

Gayrimenkulün değerinin belirlenmesine ilişkin olarak yapılan işlemlerin tümüne gayrimenkul değerlendirme denmektedir. Bir gayrimenkulün belirli bir tarihteki değerinin; araştırmalara, veri ve analizlere dayanarak tahmin edilmesi amaçlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 261 maddesinde; değerlendirme, iktisadi kıymetin tür ve niteliğine göre, maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve emsal ücreti" ölçülerden biri ile yapıldığı hükmüne yer vermektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; gelir vergisi mükelleflerinin gerçek kişilerden ibaret olduğu, ülkemizde ve dış ülkelerde elde ettikleri gelirlerinin tamamının vergilendirildiği mükelleflerin tam mükellef olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Türkiye'de yerleşmiş olduğu kabul edilmeyen gerçek kişiler, dar

mükellef olarak tanımlanmaktadır. Bunlar sadece ülke içindeki kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilmektedir. Yurt dışında çalışan Türk vatandaşları dar mükellef kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmektedir. Kira geliri beyannamesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gelirin elde edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının 1'inci gününden 25'inci günü akşamına kadar verilmekte olup, Mart ve Temmuz ayı olma koşulu ile iki eşit taksit şeklinde ödenmektedir.

“Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi” ile gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak, vergi beyannamelerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde İdareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulması sırasındaki hataları asgari düzeye indirerek mükellef mağduriyetini önlemek ve vergiye gönüllü uyumu artırdığı, ayrıca vergi dairesinin, mükellefiyet kaydı, beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltmak suretiyle iş ve işlemlerini kolaylaştırdığı ve verimliliği artırdığı tespit edilmiştir. . İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılmayacaktır. Gayrimenkulünü konut olarak kiraya veren bir kişinin, aynı zamanda bir ticari ve zirai kazancı veya serbest meslek faaliyeti varsa, istisnadan yararlanması söz konusu olamayacaktır.

Kiralama konu olan gayrimenkul mal ve hakların sahiplerinin gelir vergilerinde mahsup edilmek üzere; kiracı tarafından, kira ödemesi sırasında ödenen kiranın %20'si oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Gayrimenkul sermaye iradının tespiti esnasında götürü usul kullanıldığı dönemlere ilişkin amortisman süresi fiilen işlemiş kabul edildiğinden daha sonra gerçek usulün tercihi esnasında kalan amortisman süresi uzatılmayacaktır.

Kamu kaynakları içerisinde gösterilen ve en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin elde edilmesi için; verginin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak ve gerektiğinde malî kontrolü düzenlemekle mümkün olabilmektedir. Vergi gelirleri içinde mükellef sayısı ve elde edilen gelir olarak, Gelir Vergisi büyük önem taşımaktadır. Gelirin unsuru olarak gayrimenkul sermaye iradından mükellef olanlara, gayrimenkullerini kiraya verme işlemlerinde gerekli kolaylıklar sağlanarak vergi gelirleri artırılabilir.

Gelir vergisi tarifesi, düşük ve orta gelir gruplarının korunması, yüksek gelirli gruplarda vergi yükünün artırılması koşulu ile vergi adaletine uygun hale getirilmelidir. Artan oranlı bir vergi tarifesi ile gelir vergisi mükellefleri için düşük bir orandan başlatılan ve belirli tutara kadar olan gelirler için daha etkin miktar ve şekilde vergi alınması hedeflenmelidir. Vergi oranlarının indirilmesinin, ekonomik

büyümeı olumlu etkileyeceği, ekonomik büyümeı hızlandıracağı ve bu suretle vergi gelirlerini artıracığı düşünölmektedir. Vergi tarife oranlarının indirilmesi ile vergi tabana yayılacak, kayıp ve kaçak azaltılacak ve dolayısıyla vergi gelirinin de artacağı fikri hâsıl olmaktadır.

Mükellef odaklı vergilendirme anlayışı ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve mükellef hakları gözeterek kaliteli hizmet sunularak bu anlayışların gelişimi ile vergi gelirleri artabilmektedir. Optimal ekonomik hedeflere ulaşmak için vergi teşvik ve istisnaları çok önemlidir. Vergi istisna ve teşvikleri ile kısa dönemde bir kısım gelirden vazgeçilir, ancak uzun bir vadede temel makroekonomik hedefleri gerçekleştirebilmekte ve vergi gelirlerini artıracığı düşünölmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ÇELİK, Bilal vd., **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme**, Başak Matbaacılık, Ankara, 2010.
- DEVECİ, Müslüm, **Gayrimenkul Değerleme Yöntemleri**, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.
- GÜLTEKİN, Turgay, **Gayrimenkul Bilgi Bankası**, Vesta Ofset, İstanbul, 2013.
- HANÇERLİOĞLU, Orhan, **Gayrimenkuller**, Remzi Kitapevi, İstanbul, 1976.
- KILDİŞ, Yusuf, **Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2015.
- KIZILLOT, Şükrü, **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.
- KİRAZ, Ali Güvenç, **İşimiz Gayrimenkul**, Derin Kitapevi, İstanbul, 2012.
- ODYAKMAZ, Nevzat, **Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun ve İlgili Mevzuat**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 1998.
- ÖZBALCI, Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2002.
- TÜREOĞLU, Ergün, **Konut Finansmanı Sisteminde Taşınmaz (Gayrimenkul) Değerlemesi**, SPK Yayınları, İstanbul, 2009.
- YALÇIN, Ayhan, **Gayrimenkul Uzmanlığı**, Geçit Kitapevi, İstanbul, 2007.
- YILDIRIM, Ersan, **Gayrimenkul Değerleme Esasları**, Bilgi Üniversitesi Yay., 2005.
- YILDIRIM, Zübeyr vd., **Gayrimenkullerde Vergilendirme**, Web Ofset, Eskişehir, 2012.

RESMİ YAYINLAR

- Kat Mülkiyeti Kanunu, 13. Madde, 23 Haziran 1965.
- Vergi Usul Kanunu, 111. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 260. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 261. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 267. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 268. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 269. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 270. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 271. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 281. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 313. Madde, 4 Ocak 1961.
- Vergi Usul Kanunu, 49. Madde, 4 Ocak 1961.

Vergi Usul Kanunu, Sayı 213, 267. Madde, 10 Ocak 1961.
Vergi Usul Kanunu, Sayı 213, 355. Madde, 10 Ocak 1961.
Kamulaştırma Kanunu, Sayı 2942, 70. Madde, 8 Kasım 1983.
Gelir Vergisi Kanunu, 18. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 21. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 272. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 40. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 63. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 70. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 72. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 73. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 74. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 79. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 83. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 85. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 89. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 94. Madde, 1 Ocak 1998.
Gelir Vergisi Kanunu, 96. Madde, 1 Ocak 1998.
Emlak Vergisi Kanunu, 12. Madde, 12 Aralık 2003.

İNTERNET

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/malirehber2012/g.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.09.2014).
<http://betasite.iicu.edu.tr/uploads/kutuphane/dergi/s9/M01137.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.10.2014).
<http://emlakkulisi.com/gayrimenkul-sermaye-iradi-2014/227412>, (Erişim Tarihi: 19.11.2014).
<http://emlakkulisi.com/yillik-beyannameye-dahil-edilen-gelirlerden-yapilacak-indirimler/337389>, (Erişim Tarihi: 18.12.2014).
<http://muhasabedersleri.com/butce-vergi/vergi-hukuku.html>, (Erişim Tarihi: 23.11.2014).
<http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2011-1-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.11.2014).
http://suadiyedenetim.com.tr/mesleki_makaleler/h-enes-koc-1.pdf, (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
<http://teftis.kulturturizm.gov.tr/TR,14896/ev-pansiyonculugu-egitimi-kursu-yonergesi.html> (Erişim Tarihi 11 12 2014).

<http://www.alomaliye.com/2013/bireysel-katilim-yatirimcisi-indirimi.htm>, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

<http://www.alomaliye.com/2014/ali-cakmakci-gayrimenkul-iradi-acisindan-amortisman.htm> (Erişim Tarihi 28 12 2014).

http://www.alomaliye.com/2011/erdem_karabulut_kurumlar.htm , (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/132MYU.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.12.2014).

http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/137_2.pdf, (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf, (Erişim Tarihi: 05.09.2014).

<http://www.granitymm.com/bilgimerkezi/vergibilginotlari.html>, (Erişim Tarihi: 30.11.2014).

<http://www.istanbulymm.org.tr/resimler/dosyalar/106.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.10.2014).

<http://www.kafkas.edu.tr/dosyalar/sobedergi/file/009/4.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

http://www.muhasetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=1296, (Erişim Tarihi: 11.12.2014).

http://www.muhasetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=1336, (Erişim Tarihi: 17.12.2014).

<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2014-31.aspx>, (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

<http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2014-31.aspx>, (Erişim Tarihi: 14.11.2014).

http://www.alomaliye.com/2012/ozkan_aykar_dar_mukelleflerin.htm (Erişim Tarihi 29.11.2014).

<http://www.emlaxell.com/emlak-haberleri/242-kira-gelirini-beyan-etmeyenler-veya-eksik-beyan-verenlere-ceza-var-.html>, (Erişim Tarihi 30 11 2014).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/10.html, (Erişim Tarihi: 20.12.2014).

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/116malicozum/10_fatihgunduz.pdf, (Erişim Tarihi: 24.10.2014).

<http://tayyاراتes.com.tr/mg.php?sn=864>, (Erişim Tarihi 30 12 2014).

<http://www.academia.edu/1122031/bozkurt>, (Erişim Tarihi: 29.12.2014).

<http://www.alomaliye.com/2013/fuat-sutcu-ozelgelerle-2013-gmsi.htm>, (Erişim Tarihi: 19.12.2014).

<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.11.2014).

http://www.bursa.bel.tr/dosyalar/2012_Y%C4%B1%C4%B1_Faaliyet_Raporu.pdf , (Erişim Tarihi: 09.12.2014).

<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/467.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2014).

<http://www.geliruzmani.com/dosya/pratik-bilgiler/VSD.2014.Gelir.Vergisi.Rehberi.pdf> , (Erişim Tarihi: 23.11.2014).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf, (Erişim Tarihi: 03.11.2014).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf (Erişim Tarihi: 22.12.2014).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1072> , (Erişim Tarihi: 22.10.2014).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=W7DP2HUVX37LB1WJ&type=madde> , (Erişim Tarihi: 29.10.2014).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413>, (Erişim Tarihi: 11.12.2014).

<http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/kiraornek.htm>, (Erişim Tarihi: 05.10.2014).

<http://www.kanunum.com/files/1750-1-4.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.11.2014).

<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 15.11.2014).

<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 18.11.2014).

<http://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>, (Erişim Tarihi: 28.12.2014).

<http://www.mis.boun.edu.tr/umits/>, (Erişim Tarihi: 25.10.2014).

http://www.muhasebenet.net/makale_abdullah%20ekinci_smmm_vuk%20da%20degerleme%20olculeri.html, (Erişim Tarihi: 11.12.2014).

http://www.muhasebet.com/ozel-haber/haber_oku.php?haber_id=11, (Erişim Tarihi: 18.12.2014).

<http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=184>, (Erişim Tarihi: 22.12.2014).

<http://www.nazliaydogan.av.tr/page/3/?p=iyhczemqta> , (Erişim Tarihi: 19.11.2014).

http://www.nvi.gov.tr/Files/File/Mevzuat/Nufus_Mevzuati/5901_formlar/vat4a.pdf, (Erişim Tarihi: 22.11.2014).

<http://www.sehirplanlama.org/index.php?option=com>, (Erişim Tarihi: 04.01.2015).

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=72&fn=72.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.12.2014).

<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/sirkuler/s1.html>, (Erişim Tarihi: 28.11.2014).

<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3478> , (Erişim Tarihi: 07.12.2014).